

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

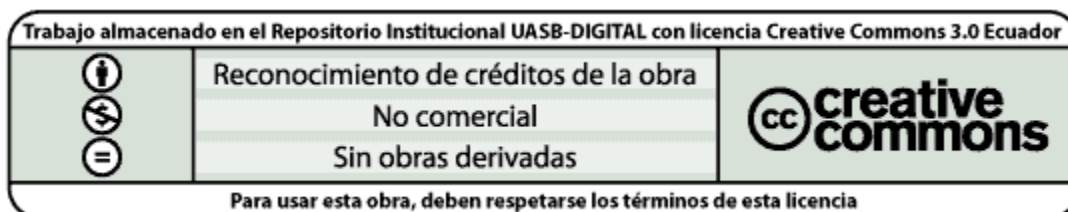
**PROGRAMA DE MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**EL RECARGO TRIBUTARIO**

**EDWIN ORLANDO COLCHA TIERRA**

**2012**



Yo, Edwin Orlando Colcha Tierra, autor de la tesis intitulada El Recargo Tributario, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local e internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaria General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: Quito, 25 de febrero de 2013

Firma:.....

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR**

**SEDE ECUADOR**

**ÁREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRÍA INTERNACIONAL EN DERECHO**

**MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**EL RECARGO TRIBUTARIO**

**EDWIN ORLANDO COLCHA TIERRA**

**DR. JUAN CARLOS MOGROVEJO JARAMILLO**

**QUITO-ECUADOR**

**2012**

## **ABSTRACT**

La presente investigación analiza la naturaleza jurídica del recargo tributario en el Ecuador, establecido en el Art. 90 del Código Orgánico Tributario reformado por el Art 2 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, sancionada por la Asamblea Constituyente de Montecristi el 29 de diciembre de 2007.

La investigación pretende definir claramente cuál es la naturaleza de esta figura jurídica, para lo cual se desarrolla en tres capítulos; en el primero se refiere a la teoría y conceptos para lo cual analizamos al recargo como sanción, al recargo como instrumento financiero y al recargo desde una posición mixta.

En el segundo capítulo se plantea el desarrollo normativo, explicando en primer lugar, los principios del artículo 300 de la Constitución, a fin de identificar aquéllos que se cumplen y cuáles se transgreden. También, se describe la facultad determinadora de la Administración Tributaria y su relación con el recargo, además se presenta el análisis normativo comparativo con los países de la Comunidad Andina.

Terminamos con la revisión de la actuación de la administración tributaria, de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, de la Corte Nacional de Justicia, y de la Corte Constitucional en relación al recargo tributario a la luz de casos específicos.

## **AGRADECIMIENTOS**

Mi agradecimiento primero a la Virgen María Inmaculada, por protegerme siempre y guiarme a mí y a toda mi familia.

A la Universidad Andina Simón Bolívar por haberme abierto sus puertas para ser mejor día a día en mi vida académica, a todos los docentes quienes integran el Área de Derecho, quienes consiguen con su guía y dedicación en la enseñanza a sus estudiantes hacer útiles para el futuro de nuestra patria.

Al señor Doctor Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, mi director de esta investigación, quien contribuyo con su conocimiento y guía en la realización de esta tesis, a quien presento mi gratitud y estima.

A toda mi familia, compañeros y amigos quienes me han servido de inspiración y ayuda para salir adelante durante este año de estudios de postgrado.

## **DEDICATORIA**

Dedico la realización de esta tesis a mis padres Víctor Medardo y Martha Inés, quienes me dieron la vida y han sido mi pilar fundamental de inspiración en estos años duros de estudios, a mis abuelitos Rosa Elena y Luis Alberto a quienes quiero mucho, al igual que a mi hermano Patricio Colcha.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>11</b>
<b>NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO TRIBUTARIO.....</b>	<b>11</b>
1.1 CONCEPTO .....	11
1.2. PLANTEAMIENTOS TEÓRICOS .....	15
1.2.1 <i>El recargo como sanción</i> .....	15
1.2.2 <i>El recargo como instrumento financiero</i> .....	22
1.2.3 <i>Posición mixta</i> .....	26
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>37</b>
<b>DESARROLLO NORMATIVO DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR Y EN</b>	
<b>PERSPECTIVA COMPARADA .....</b>	<b>37</b>
2.1. EL RECARGO TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA	
TRIBUTACIÓN .....	37
2.1.1 <i>Principio de generalidad</i> .....	39
2.1.2 <i>Principio de irretroactividad</i> .....	40
2.1.3 <i>Principio de eficiencia</i> .....	41
2.1.4 <i>Principio de simplicidad administrativa</i> .....	41
2.1.5 <i>Principio de suficiencia recaudatoria</i> .....	42
2.1.6 <i>Principio de transparencia</i> .....	44
2.1.7 <i>Principio de reserva de ley</i> .....	45
2.1.8 <i>Principio de capacidad contributiva</i> .....	46
2.2 EL RECARGO COMO ELEMENTO SUBSECUENTE DEL EJERCICIO DE LA FACULTAD DETERMINADORA	
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	47
2.3 COMPARACIÓN NORMATIVA DEL RECARGO CON LOS OTROS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA..	50
2.3.1 <i>Caso Boliviano</i> .....	50
2.3.2 <i>Caso Colombiano</i> .....	53
2.3.3 <i>Caso Peruano</i> .....	58
2.4 RELACIÓN DEL TEMA CON LOS INSTRUMENTOS JURÍDICOS INTERNACIONALES DE PROTECCIÓN A	
LOS DERECHOS HUMANOS.....	61
<b>CAPÍTULO III .....</b>	<b>64</b>
<b>APLICACIÓN DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR .....</b>	<b>64</b>
3.1 ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	64

3.2 PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES .....	72
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>79</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>82</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>84</b>



## INTRODUCCIÓN

En esta investigación se analiza la naturaleza jurídica del recargo tributario en el Ecuador, establecido en el Art. 2 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria sancionada por la Asamblea Constituyente de Montecristi el 29 de diciembre de 2007, que modifica el Art. 90 del Código Orgánico Tributario y que generó polémica en su aplicación, más allá de la ambigüedad de su contenido que ha propiciado varias interpretaciones. Por ello, mediante este estudio se pretende definir claramente la naturaleza de esta figura jurídica a partir de un desdoblamiento de la misma en torno a distintos enfoques, que van por un lado a su asimilación como sanción y, por otro, a su identificación como un instituto financiero, hasta llegar a una posición mixta de la que se advierte elementos tanto sancionatorios como compensatorios.

Sin embargo, también existen otros aspectos que requieren análisis y crítica, por lo que en el segundo capítulo se plantea el desarrollo normativo, revisando algunos aspectos generales de la tributación, señalando los principios del derecho tributario en el Ecuador, a fin de identificar aquéllos que se cumplen y cuáles se transgreden a la luz del instituto estudiado. También en este mismo capítulo se analiza la facultad determinadora de la Administración Tributaria y su caducidad, por estar vinculada como paso preliminar y obligatorio en el proceso de imputación del recargo, tomando en cuenta la controversia en su aplicación especialmente en casos de determinación a cargo del sujeto activo y de manera mixta.

De forma particular, se exponen los argumentos que refieren al impacto del recargo en la economía de los contribuyentes, especialmente de aquellos que presentan

declaraciones inexactas de sus ingresos. Con estos elementos se posibilita el análisis de las resoluciones emitidas por el SRI frente a reclamos que presentaron contribuyentes, y que se centran sobre todo en el carácter irretroactivo de la norma que establece el recargo y que trae complicaciones por las imprecisiones que presenta el art. 90 del Código Orgánico Tributario reformado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Además, se presenta el análisis comparativo con las legislaciones de Bolivia, Colombia y Perú, identificándose las similitudes y diferencias que tienen los cuerpos legales de dichos países en relación al Derecho Tributario y sobre todo al recargo en esta materia.

El último capítulo contiene la revisión de la actuación de la administración tributaria, comentando los pronunciamientos que tuvo en relación al recargo y evidenciar en base a éstos la caracterización que hace sobre la categoría estudiada. Se continúa con la revisión de los pronunciamientos del Tribunal Distrital de lo Fiscal, de la Corte Nacional de Justicia y de la Corte Constitucional en relación al recargo tributario, evidenciándose posiciones no coincidentes, lo que hace de la figura, de tratamiento controvertido en el contexto ecuatoriano.

## CAPÍTULO I

### NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO TRIBUTARIO

#### 1.1 Concepto

José Suing Nagua puntualiza la dificultad que se presenta para el estudioso del tema a la hora de identificar la naturaleza de este instituto jurídico, afirmando que “Una reflexión que cabe es de carácter semántico, derivada de la propia formación de la palabra, ya que se trata de una palabra compuesta, re-cargo, por lo que el prefijo ‘re’ equivale a una valoración adicional al cargo inicial o una sobre estimación, lo cual supone además la preexistencia de ese cargo inicial para que quepa, con propiedad, la denominación de recargo, con lo que este se constituye en un valor adicional al principal, que debe ser existente”.<sup>1</sup>

Esta orientación preliminar posibilita comprender que con el recargo se trata de adicionar un monto sobre el cargo inicial, en este caso, el tributo declarado y adeudado por el contribuyente.

Por su parte, María de los Ángeles García Frías afirma que “El recargo tributario es una figura que consiste, en que sobre la estructura de un tributo preexistente, se establece como un suplemento adicional que usa como base la del tributo existente. El recargo implica una obligación de dar una cantidad de dinero, dicha cantidad que da el contribuyente satisface una obligación que la ley determina”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> José Suig Nagua, *La naturaleza jurídica del Recargo*, en: Corte Nacional de Justicia, *Jurisprudencia nacional. Ciencia y Derecho*, Quito-Ecuador, Editado por la Corte Nacional de Justicia, 2011, p. 85.

<sup>2</sup> María de los Ángeles García Frías, *La financiación territorial mediante recargos*, Salamanca, Universidad de Salamanca, España, 1994, p. 43.

El diccionario jurídico elemental aporta pocas luces, ya que define el recargo como “Nueva o mayor carga. | Incremento contributivo, por nueva disposición o de resultados de la mora del contribuyente”.<sup>3</sup> Como se aprecia, esta definición no abunda en detalles que permitan orientar sus fundamentos, principios, naturaleza y otros aspectos de relevancia para el presente estudio. Sin embargo, brinda pautas en lo que se refiere a su característica principal: incrementar el valor de lo original, que puede ser medido en dinero, unidades de peso, o incluso como figura metafórica (“recargo de los pesares”), así pues, se lo identifica como incremento o aumento del valor original del tributo adeudado y en este estudio con alusión específica a los impuestos.

Por lo tanto, la aplicación de este concepto elemental genera cuestionamientos frente a la actuación de la administración tributaria, partiendo por la propia indefinición de la naturaleza que tiene el recargo en la legislación tributaria ecuatoriana, por lo que resulta conveniente acudir a la jurisprudencia, observándose que la actuación de la Administración Tributaria ha generado polémica entre los contribuyentes afectados, pues, como indica Suñig Nagua “La administración tributaria central aplicó, desde su entrada en vigencia, el recargo incorporado en el art. 90 del Código Tributario, de manera general, a todo proceso de determinación practicado por ella, sin considerar las particularidades que encierra”.<sup>4</sup> Comenta adicionalmente el citado autor, que la referida conducta de la administración fue cuestionada por los contribuyentes, por la liberalidad con la que se la aplicaba, señalando:

---

<sup>3</sup> Manuel Ossorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Buenos Aires Argentina, Heliasta,, 2007, p. 810.

<sup>4</sup> José Suñig Nagua, *La naturaleza jurídica del Recargo....* p. 86.

“El argumento esgrimido por la administración en defensa de la aplicación del recargo a todo proceso de determinación que practicó, fue relacionado a que se trataría de un ‘reconocimiento por la actuación de la administración en la determinación de la obligación’, criterio que es forzado, desde todo punto de vista, puesto que el ejercicio de la facultad determinadora de la administración es parte consustancial de su función como responsable de la gestión tributaria, sin que requiera para tal ejercicio el pago o reconocimiento de compensación alguna y menos aún relacionado con la cuantía de la glosa que imponga en tal ejercicio, pues no es descabellado pensar que al ejercitar la facultad determinadora en conclusión pueda arribarse a la no imposición de cargo alguno. Aceptar este razonamiento conduciría además a pensar que la administración tributaria también podría reclamar reconocimientos en numerario por el ejercicio de las demás facultades que le reconoce la ley, lo cual resulta inaceptable”.<sup>5</sup>

Es decir, la administración justificó su proceder arguyendo que por cumplir con su obligación institucional, tenía la facultad de imponer al contribuyente el recargo.

El Diccionario Hispanoamericano de Derecho, define el recargo en los siguientes términos:

“Recargo tributario es el aumento del valor de un impuesto o tributo, cuyo valor se determina aplicando un porcentaje sobre la base gravable o sobre el monto del tributo o asignando una tarifa general o uniforme cuyo valor es independiente del monto del tributo al que se hace el recargo. El recargo se puede hacer por necesidades fiscales o tributarias que exigen aumentar el valor de los impuestos para cubrir así las necesidades de funcionamiento del Estado; por mora del deudor del tributo, caso en que se aumenta el valor de este de acuerdo a la gravedad de su retraso en el pago, o como para sancionar al deudor del tributo cuando este incumple sus deberes para con el fisco por no presentar adecuadamente sus declaraciones de ingresos o impuestos, por incumplir su pago más allá de determinada fecha”.<sup>6</sup>

Se señala también, conforme análisis de Pablo Sánchez, que la norma relativa al recargo trae consigo una ideología política y una fuerte necesidad de financiamiento

---

<sup>5</sup> Ídem, p. 86.

<sup>6</sup> Diccionario Hispanoamericano de Derecho, Bogotá, Tomo II, entrada recargo tributario, Grupo Latino Editores, 2008, p. 1.895.

para el presupuesto general del Estado,<sup>7</sup> agregando que se debe tomar en cuenta que al establecer el recargo del 20%, la norma crea una sanción, y que si bien nace a partir del ejercicio de la facultad determinadora, ésta en muchos de los casos puede llegar a ser subjetiva. Es decir, su aplicación se encontraba en disputa hasta que el administrado acepte la determinación y proceda al pago o hasta que la administración de justicia decida sobre su legalidad.

El recargo es “...una obligación autónoma que puede existir y cumplirse, aunque esto no sea lo normal, con la independencia de la obligación de pagar el tributo base. La utilización de elementos comunes une normalmente la vida, configuración y extinción de esta obligación a la obligación de pagar el tributo base, por lo que cabe hablar aquí, como lo hace BERLIRI de obligaciones unidas o coligadas, que es el caso en que se encuentran la obligación de pagar el tributo con la obligación de pagar el valor por concepto del recargo tributario aplicado”.<sup>8</sup>

En todo caso, existen razonamientos en el sentido de que el recargo debe ser considerado como una sanción, tanto en su faz preventivo-disuasoria como punitiva; otros que lo conciben como figura eminentemente de naturaleza financiera para resarcir costos de la administración, es decir con un carácter indemnizatorio; y, finalmente una posición mixta que incluye todos estos aspectos, como se expondrá en las siguientes páginas.

En mi concepto personal, esta figura jurídica es un **valor adicional al tributo básico** que fuera errónea o dolosamente declarado o cancelado, como resultado del

---

<sup>7</sup> Pablo Esteban Sánchez Vergara, *El recargo del 20% sobre la determinación que realiza la administración*, Código D 008983, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010, p. 21.

<sup>8</sup> Francisco Clavijo Hernández, José Juan Ferreiro Lapatza, Francisco Pérez Royo, Juan Martín Queralt, *Curso de Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1996. p. 746.

proceso de determinación, facultad de la Administración Tributaria que encuentre diferencias entre la declaración y la obligación tributaria determinada, a través del cruce de información, lo que da lugar a complementaciones y enmiendas. Además, el pago del recargo se da en forma conjunta a la diferencia determinada por la Administración Tributaria Central.

Con esta posición, se niega al recargo el carácter de tributo, pues se deriva de un tributo, pero no surge directamente del hecho generador.

También se niega el carácter de tasa, por cuanto no se trata de un servicio específico recibido de manera permanente por la actuación de la administración municipal.

Por último, tampoco es una contribución especial, por cuanto el contribuyente no recibe ningún beneficio a cambio del monto que eroga bajo la forma de recargo.

## **1.2. Planteamientos Teóricos**

### **1.2.1 El recargo como sanción**

Giuliani Fonrouge, en su tratado *Derecho Financiero* señala que siempre que exista una falta oportuna de los tributos debidos, se la debe considerar una infracción de carácter penal tributario. De igual forma, señala, el recargo tiene un carácter represivo, pese a que en un principio fue concebido con un interés disuasorio.

A su vez, Héctor Belisario Villegas identifica entre las sanciones que existieron en el derecho tributario argentino la figura del recargo, afirmando que éste debe ser asimilado a los intereses y estos se encuentran enmarcados dentro de las sanciones.

“Se planteó tanto en doctrina como en jurisprudencia una polémica respecto a la naturaleza jurídica de los entonces llamados ‘recargos’. Algunos teóricos sustentaron que los recargos eran de naturaleza civil; otros opinaron que eran

accesorios del impuesto; alguna resolución jurisprudencial sostuvo que el recargo tenía una naturaleza *sui generis*. Por último, la doctrina y jurisprudencia predominantes en el país asignaron a los recargos el carácter de una sanción penal”.<sup>9</sup>

“En algunas legislaciones se ha utilizado el término recargo con diversos significados, ya en el sentido de adicional al tributo principal, como en España y en algunas leyes de Uruguay, ya en el sentido de sanción mixta, indemnizatoria y punitiva como en Argentina y Uruguay. En el C.T.U., artículo 94, apartándose del modelo, los denomina recargo y multa, de naturaleza indemnizatoria y punitiva respectivamente, incluyéndolas en el capítulo de infracciones. En cambio, el recargo es una sanción de carácter indemnizatorio, y la multa por mora de carácter punitivo. Es una cuestión de terminología y, por tanto, convencional, pero parece más adecuado reservar término ‘adicional’ para los aumentos de impuestos que son obligaciones accesorias, y ‘recargos’ para la sanción correspondiente al no cumplimiento al tiempo de la obligación principal”.<sup>10</sup>

Por otro lado, Villarreal señala que en Italia se sostenía que cuando la transgresión consista en el ingreso retrasado del tributo, la ley prevé como sanción el recargo.<sup>11</sup>

De lo dicho, la figura del recargo es catalogada de distinta manera en los diferentes países que la regulan, evidenciándose cualidades sancionatorias e indemnizatorias, pero, ante el hecho de verificarse una infracción tributaria, en este caso una contravención por la falta de declaración y pago dentro del tiempo establecido o simplemente de su no pago, se la entendería, por el efecto punitivo que reviste, más como una sanción.

En este punto vale revisar el recargo como sanción, a partir de la diferencia de aquellas que se despliegan en el ámbito penal y en la esfera administrativa. Al efecto,

García de Enterría, afirma:

---

<sup>9</sup> Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, 9ª ed., Editorial Astrea, 2007, p. 334.

<sup>10</sup> Ramón Valdez Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Tercera edición, Editorial Temis S.A., 2001, p. 17.

<sup>11</sup> Alejandro Ibarra Rodríguez, *El recargo por declaración extemporánea* ..., p. 115.



“Hay un criterio de distinción entre el ilícito penal e ilícito administrativo que ha quedado expuesto. Sin embargo, todavía en nuestros días es posible encontrar un cierto reflejo de las mismas en la opinión de una autorizada doctrina que, siquiera en el marco de las sanciones administrativas, pretende distinguir entre unas denominadas sanciones de autoprotección, entre las que se situarían las sanciones tributarias y unas sanciones de protección del orden general”.<sup>12</sup>

A la luz de esta reflexión se podría interpretar que se da la aplicación de sanciones de orden general para conminar al contribuyente a realizar bien sus declaraciones, es decir, que no se haría ninguna distinción entre sanción administrativa y sanción penal. Empero, se trata de dos formas de sanción diferentes, pues mientras ésta es principalmente represiva, aquélla es fundamentalmente preventiva-disuasiva. García de Enterría amplía sus comentarios afirmando: “No obstante, en la regulación positiva de las sanciones administrativas y, en particular, de las sanciones pecuniarias como su especie más característica, se encuentran presentes [...] elementos ajenos a esa función preventivo-represiva que permitía afirmar su naturaleza de penas, sustancialmente idénticas a las penas criminales”<sup>13</sup>.

Sobre este punto, Paul Cahn afirma que “La pena administrativa no es pena de corrección ni de intimidación; es, por excelencia, una simple pena de orden (pena de orden es lo que en nuestro derecho se denomina ‘pena a una contravención’).”<sup>14</sup> Como señala este autor, se trata de una pena de orden, es más un nivel de exigencia de las obligaciones, tanto formales como materiales.

---

<sup>12</sup> Eduardo García de Enterría, *El problema Jurídico de las sanciones administrativas*, Madrid, Edit. Civitas, num 10, 1976, p. 400, citado por Juan J. Zornoza Pérez, *El sistema de Infracciones y Sanciones tributarias (los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*, Madrid, Editorial Civitas S.A., 1992, p. 35.

<sup>13</sup> Juan J. Zornoza Pérez, *El sistema de Infracciones y Sanciones tributarias (los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*, Madrid, Editorial Civitas S.A., 1992, p. 50.

<sup>14</sup> Paul Cahn, Speyer Wells y Juan Carlos Rozo Romero, *Derecho Sancionatorio Tributario*, Bogotá, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2ª edición actualizada, 1999, p. 620.

Siguiendo al autor, la sanción tributaria no es represiva, en virtud de que “[...]en desarrollo de los principios penales de que puede imponerse pena a quien haya realizado una conducta típica, antijurídica y culpable (proscripción de la responsabilidad objetiva) [...]; así como que nadie puede ser penado por un hecho punible si no lo ha realizado con dolo o culpa [...]”.<sup>15</sup> Según este criterio el recargo no comprende una responsabilidad penal en estricto sentido, porque no necesariamente se puede acreditar dolo por el incumplimiento de deberes formales, que en este caso para la legislación ecuatoriana se los tipifica como contravenciones que acaecen por el mero incumplimiento de la norma (con o sin dolo) y que por lo mismo se estaría ante una responsabilidad objetiva, de allí también que su imposición obre por autoridad administrativa y no se requiera el concurso de autoridad jurisdiccional.

En materia penal tributaria es difícil establecer el dolo, pues “el dolo como fenómeno psicológico interno, no es posible probarlo mediante elementos materiales u objetivos, como se prueban los comportamientos externos que dejan vestigios de su existencia en la realidad objetiva y que, por lo mismo se pueden comprobar a través de diversos medios materiales [...]”.<sup>16</sup>

Por lo dicho, queda en evidencia la dificultad que representa demostrar la intencionalidad del contribuyente que incurre en una declaración falsa o inexacta, pues aquello puede deberse a diversas circunstancias, difíciles de probar por la Administración Tributaria, restándole a ésta solamente aplicar el recargo como medida que disuada al contribuyente de ese comportamiento, considerando además que “[...]”

---

<sup>15</sup> Ibídem p. 628.

<sup>16</sup> Ibídem p. 632.

buen parte de las normas sancionatorias del derecho financiero se crearon como tutela al orden público económico y exigen de la administración una actuación pronta y un juicio objetivo. Por ello es difícil aplicar criterios de culpabilidad en este campo.[...]”<sup>17</sup>

En este sentido, se sostiene que el recargo tiene un carácter preventivo-disuasorio, cuyo objetivo es propender a que el contribuyente asuma prontamente sus tributos, esto es, dentro de los plazos establecidos legalmente y así captar los mayores recursos para el Estado.

Vemos, sin duda, un carácter preventivo-disuasorio en la aplicación del recargo, pero algunos autores manifiestan que éste tiene carácter represivo. Mario Prado, afirma: “[...]el recargo del 20 por ciento tiene un carácter punitivo, es decir, viene a ser una sanción que el legislador impone al sujeto pasivo, en razón de que su declaración no ha sido presentada correctamente y ha sido la administración tributaria quien ha debido establecer la verdadera cuantía del tributo”.<sup>18</sup> En este sentido, el autor consultado identifica las siguientes consecuencias jurídicas:

- a) Al presentar su declaración, el sujeto pasivo pudo haber incurrido en errores u omisiones; la administración tributaria al ejercer la facultad determinadora, podría advertir la existencia de tales errores u omisiones y corregirlos, lo cual provocaría que se genere el recargo del 20 por ciento que debe satisfacer el sujeto pasivo.<sup>19</sup>, el recargo se origina en un tributo preestablecido, y es la aplicación de la facultad determinadora de la administración tributaria la que

---

<sup>17</sup> Ibídem p. 646.

<sup>18</sup> Mario A. Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Isaac Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008, p. 15.

<sup>19</sup> Ibídem, p. 15.

visibiliza dichos errores u omisiones en las llamadas enmiendas al encontrar diferencias en la verificación de las declaraciones.

- b) En relación al problema de fondo: “[...]el conflicto que se presenta por la aplicación del 20 por ciento es el siguiente: el Art. 314 del Código Tributario define la infracción tributaria”<sup>20</sup>, mientras que el Art. 315 del mismo cuerpo legal define la defraudación, las contravenciones y las faltas reglamentarias”.<sup>21</sup>

Es decir, se trata de algo más que una imprecisión conceptual, ya que al existir una dispersión de medidas punitivas sobre un mismo hecho, se estaría añadiendo una sanción más a las ya existentes, por lo que el interrogante se orienta a la medida a aplicar en el caso específico que se analiza, pues del error u omisión señalado deviene una acción estatal para castigar al sujeto pasivo. El autor complementa esta reflexión indicando:

“Si la omisión o error cometido por el sujeto pasivo al presentar su declaración llega a configurar una infracción tributaria (defraudación, contravención o falta reglamentaria) y el recargo del 20 por ciento sobre la diferencia establecida por la administración que se analiza es punitivo ¿cabrá que se le imponga adicionalmente una sanción por contravención o falta reglamentaria o que se inicie una instrucción fiscal por el delito de defraudación?”<sup>22</sup>

En esta perspectiva, este tipo de recargo incorporado en la legislación ecuatoriana tendría carácter punitivo represivo hasta el punto de obligar al

---

<sup>20</sup> Art 314 del Código Orgánico Tributario: Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

<sup>21</sup> Art. 315. Clases de infracciones. Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

<sup>22</sup> Mario Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Isaac Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa*, p. 15.

contribuyente que hubiera cometido el delito de defraudación, a pagar los intereses, las multas y el consabido recargo, sin perder de vista la duda respecto a su actuación, es decir, si lo hizo con dolo, negligencia, impericia o descuido al realizar la declaración.

- c) “El caso que se analiza implica que un mismo hecho —haber incurrido en errores u omisiones en la declaración de impuestos— pueda llegar a ser sancionado más de una vez. En efecto, primero el sujeto pasivo deberá pagar el recargo del 20 por ciento y luego podría ser sujeto de las sanciones previstas para las infracciones tributarias. Este punto es especialmente relevante pues, a diferencia del contenido formal de otras normas tributarias que establecen que en caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario, en la sección del ilícito tributario, la reforma que se analiza nada dice al respecto, lo que podría ser utilizado para la aplicación del principio *in dubio pro reo*, es decir que se aplique la sanción que más favorezca al sujeto pasivo”.<sup>23</sup>

La imprecisión comentada en el párrafo anterior da paso, como advierte el autor, a una interpretación que, en última instancia, favorecería al sujeto pasivo, aplicando la sanción más benévola o favorable para el infractor, por lo que el vacío legal evidenciado en la falta de desarrollo normativo del recargo debe ser urgentemente colmado por el legislador, a fin de evitar estas ambigüedades en el sentido de asimilársele a la sanción (preventiva-disuasoria o represiva) o como figura de corte financiero.

- d) “En el caso de que el recargo del 20 por ciento sea mayor que las penas que se imponen por las contravenciones (multa de US\$ 30 a US\$ 1.500) o de las faltas reglamentarias (multa de US\$30 a US\$ 1.000) y si los errores u omisiones de la declaración de impuestos llegan a configurar una contravención o una falta

---

<sup>23</sup> Ibídem, p. 16.

reglamentaria, el sujeto pasivo bien podría alegar que se le aplique la sanción menor, promoviendo una acción para negarse a pagar el 20 por ciento”.<sup>24</sup>

Queda en evidencia entonces que por la falta de definición normativa del recargo, la tesis de Prado tiene sustento. Sin embargo, en línea distinta y con otra interpretación, la Administración Tributaria ha negado su carácter sancionador, sosteniendo más bien que el recargo es de carácter indemnizatorio.

### **1.2.2 El recargo como instrumento financiero**

Siguiendo con esta investigación, se analizan los criterios expresados por aquellos autores que afirman que el recargo tiene una naturaleza financiera, concretamente indemnizatoria que se produce por el trabajo adicional que la administración realiza en ejercicio de su facultad determinadora cuando el contribuyente incumple total o parcialmente su obligación tributaria.

“En términos financieros, el recargo es la cantidad adicional de dinero que el contribuyente debe cancelar por recibir un servicio especial, o para compensar el daño producido”<sup>25</sup>.

El recargo es una prestación pecuniaria de orden financiero, según señala Clavijo: “Estas prestaciones no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la administración”.<sup>26</sup>

Dependiendo la naturaleza jurídica, ya sea como una sanción o para cubrir las necesidades de funcionamiento del Estado, no cabe duda que el recargo posibilita la

---

<sup>24</sup> Mario Prado, Carlos Licto Garzón, Jorge Isaac Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa*, p. 15.

<sup>25</sup> Argumento transcrito de la resolución 109012009 REC018780. P.138 .

<sup>26</sup> Francisco Clavijo Hernández, y otros, *Curso de Derecho Tributario*, p. 747.

obtención de una mayor recaudación, ya que “El Estado como sujeto del derecho que debe cumplir múltiples funciones es, a la vez, sujeto de la actividad financiera, cuyos fines son los intereses colectivos, no los del individuo en particular”.<sup>27</sup> Es decir, al constituirse en la sociedad jurídica y políticamente organizada, el Estado requiere contar con recursos que hagan posible el cumplimiento de sus funciones, y para ello, la generación de recursos vía tributos (en general) es vital.

El Estado debe contar con los medios financieros que son indispensables para sus cometidos. Sobre este punto, Valencia Vega señala:

“El Estado para satisfacer las necesidades públicas y para sostener los servicios también públicos, debe contar con recursos suficientes para efectuar los gastos que demande aquella atención. De esta necesidad es que provienen los tributos, llamados también ingresos públicos, que se definen como los recursos generalmente monetarios, de que dispone el Estado para satisfacer las necesidades públicas y cubrir los servicios del Estado. La fuente principal de estos recursos reside en la economía de los habitantes del territorio nacional, que deben contribuir con parte de su riqueza en forma de contribuciones, y que por eso, precisamente se llaman tributos o genéricamente, impuestos”.<sup>28</sup>

Por tanto, al hablar de los impuestos no se alude sólo a una carga para la población contribuyente, sino sobre todo de recursos financieros que permitan financiar el gasto público que se ve expresado en el cumplimiento de los fines del Estado.

Por otra parte, se ha manifestado que se está frente a una nueva categoría adicional al tributo y diferente a los intereses y la multa; categoría que radica en el

---

<sup>27</sup> Mauricio Verdejo Retamales; Leonel Ceballos Molina: *Administración Financiera del Estado*, Valparaíso, Chile, Universidad de la Playa Ancha, 2008, p. 9

<sup>28</sup> Alipio Valencia Vega: *Manual de Derecho Constitucional*, La Paz, Bolivia, Edit. Juventud, 2001, p. 213-214.

aumento de la obligación tributaria como consecuencia de la aplicación de un porcentaje sobre dicha obligación.

Cruz Amoros manifiesta por su parte que “[...]...el pago voluntario espontáneo del contribuyente le exime de responsabilidad en materia de sanciones tributarias, siempre que sea anterior a cualquier tipo de actuación de la administración, nos encontramos en un supuesto que exime la naturaleza sancionadora del recargo”<sup>29</sup>, se colige entonces, según esta posición, que en caso de intervención de la administración sea a falta de declaración o estableciendo diferencias, se justificaría el cobro del recargo por el perjuicio financiero al Estado que ha implicado no sólo la falta de pago o un pago menor del tributo, sino mayores esfuerzos del Estado para su recaudación; posición que como veremos más adelante es la que ha asumido la Administración Tributaria ecuatoriana para sostener la pertinencia del recargo.

En esta misma línea, Ballarín Espuña afirma: “Ante el incumplimiento de la deuda tributaria, dentro del plazo, el derecho de crédito del ente público que se erige en el sujeto activo del tributo se ve dañado y para reparar ese perjuicio patrimonial se prevé el devengo de los recargos de naturaleza indemnizatoria”.<sup>30</sup>

Según García Frías y Soler Roch, este tipo de recargos son prestaciones accesorias a las que no abarca imputar naturaleza tributaria, su naturaleza es fundamentalmente indemnizatoria.

Sobre el carácter indemnizatorio del recargo, retomando las reflexiones de Ballarín Espuña, el citado autor apunta:

---

<sup>29</sup> Miguel Cruz Amoros, hacia una Ley General Tributaria, Cuadernos de formación, tema central, Escuela de Hacienda Pública, inspección de tributos, Madrid, 1995, p. 14.

<sup>30</sup> Ballarín Espuña, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid, 1995. p. 234.



“[...] los recargos indemnizatorios no conceptúan necesariamente a la conducta a la cual se conectan como un ilícito civil, cuando el retraso se debe a causas permitidas por el ordenamiento, no hay porque implicar ningún tipo de ilícito. Por el contrario, si el ordenamiento prevé algún recargo de la deuda inicial porque el ingreso se ha efectuado intempestivamente y sin ninguna causa lícita, dicho recargo configurará a la conducta morosa en un ilícito civil, un ejemplo de esto son los intereses de demora que se devengan en los casos de ingreso fuera de plazo con o sin requerimiento previo”.<sup>31</sup>

De acuerdo a esta posición, el recargo no tiene propiamente naturaleza tributaria pues no comparte el hecho generador que da origen a la obligación tributaria, teniendo más bien un carácter civil reparatorio por la falta de pago oportuno del tributo y sería más bien accesorio a la obligación principal, pero por ese hecho particular. Cuando existe un retraso en el pago tiene relación con la obligación adeudada y en ambos casos comporta su erogación por verse afectado el interés financiero del Estado.

En este punto vale aclarar que por estar de por medio el interés público, el recargo como medida resarcitoria o indemnizatoria debe imperiosamente estar contemplado en la ley.

Al efecto, “se puede decir que los recargos [...], son también prestaciones pecuniarias que un ente público exige en uso del poder que le atribuye las leyes, de esta forma puede exigir estos valores de forma coactiva”.<sup>32</sup> La coacción implica no sólo la capacidad estatal para obligar al contribuyente a efectuar sus pagos, sino sobre todo al hecho de ejecutar esos cobros.

Es importante remarcar el hecho de que el recargo produce, como su propio nombre lo indica, un incremento tanto en el monto que el contribuyente debe cancelar

---

<sup>31</sup> Ídem, p. 234.

<sup>32</sup> María de los Ángeles García Frías, *La financiación territorial mediante recargos*. p. 43.

como concepto de obligación tributaria, como los ingresos para el Estado vía recaudación tributaria. Cabanellas lo define como “segunda carga [...] Aumento contributivo, ya por elevación de la cuota, ya por retraso en el pago”<sup>33</sup>, y no solo en esos casos sino también ante el evento de falta de declaración y pago del tributo dentro de los plazos fijados, propiciando a su vez todos estos la intervención de la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad determinadora.

### 1.2.3 Posición mixta

Llegado este punto, se debe señalar que también se ha venido forjando una tesis sobre el recargo tributario que lo ubica como un instituto que tiene características tanto de orden sancionatorio como de orden indemnizatorio. En esta línea, se entiende a los recargos como “[...] aquellos a través de los cuales pretende cumplirse una función en parte indemnizatoria y en parte sancionadora, resultando por tanto asimilables a las cláusulas penales que las partes pueden pactar en el ámbito de las relaciones civiles para el caso de incumplimiento de las obligaciones”.<sup>34</sup>

El Código Civil ecuatoriano nos da luces sobre este tema en sus artículos 1551, 1572 y 1573:

Art. 1551. Cláusula penal es aquella en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena, que consiste en dar o hacer algo en caso de no cumplir la obligación principal, o de retardar su cumplimiento.

Art. 1572. La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y el lucro cesante, ya provengan de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado el cumplimiento. Exceptúanse los casos en que la ley la limita al daño emergente. Exceptúanse también las indemnizaciones por daño moral determinadas en (...)

---

<sup>33</sup> Guillermo Cabanellas de la Torre, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Edit. Heliasta, Argentina, 2003, p. 339.

<sup>34</sup> M. Ballarín Espuña, *Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria*, Madrid, 1997, p. 64.

Art. 1573. Se debe la indemnización de perjuicios desde que el deudor se ha constituido en mora, o, si la obligación es de no hacer, desde el momento de la contravención.

Es de aclarar, no obstante, que el recargo tributario como instituto de derecho público se debe desarrollar acorde esta especificidad y de manera supletoria asumir regulaciones de derecho privado que puedan ser asimilables en la esfera pública teniendo en cuenta, en todo caso, la preeminencia del interés público por la captación de ingresos de orden público. Sin embargo, como se ha señalado, en el caso ecuatoriano no existe un debido desarrollo normativo del recargo tributario, lo que sin duda ha enervado su tratamiento y distinción.

Pero volviendo a la crítica que hace Giuliani Fonrouge a la legislación argentina “la complejidad derivada del sistema federal del gobierno federal, y la falta de coordinación entre los ordenamientos tributarios del gobierno federal, así como las deficiencias de redacción de las leyes y reglamentos, determina la pluralidad de tratamiento de la mora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”<sup>35</sup>, que como hemos visto una de esas derivaciones es el recargo tributario.

En este sentido, el recargo tributario tendría finalidades tanto sancionatorias como indemnizatorias. Respecto a las primeras, por un lado, con un sentido preventivo-disuasorio para compeler al contribuyente, bajo la amenaza de agravar la carga, el pago del tributo y el cumplimiento de los deberes formales que lo rodean; y, por otro, con carácter represivo, exigir el pago de un valor que se suma al tributo liquidado, por efectos de la contravención verificada ya por falta de declaración y

---

<sup>35</sup> Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, Buenos Aires, segunda edición, Volumen I, Ediciones Depalma, 1973, p. 543.

pago; por haberlo hecho fuera de los plazos legales; o por haber incurrido en error e inexactitud en la información presentada y que generó una liquidación impositiva menor a la que correspondía realmente.

Respecto a las segundas, por la exigencia de cumplir con el pago del tributo que financieramente representa suprema importancia para nutrir de ingresos públicos al presupuesto general del Estado y que, consecuentemente, su falta de pago, pago extemporáneo, o pago en menor debida, produce un menoscabo a las finanzas públicas, una lesión patrimonial, agravada adicionalmente por el despliegue adicional de esfuerzos por la administración pública para su cabal recaudación.

Francisco Clavijo Hernández aporta la siguiente reflexión sobre los tributos en general, y que son válidos para esta investigación. Concretamente, apunta:

“[...]la forma más sencilla de aproximarse a la temática de este trabajo sea comenzar destacando que hoy es común en una gran parte de la doctrina española reconocer que el tributo no es una relación jurídica, ni una potestad, procedimiento o función, sino ante todo una institución o instituto jurídico, es decir, un recurso o conjunto de normas. Así lo ha explicado Sainz de Bujanda, cuando nos decía que el tributo no es otra cosa que el recurso (mecanismo jurídico) de que los entes públicos se sirven para obtener ingresos tributarios. En este sentido, salvo alguna voz discrepante, la doctrina coincide en afirmar que el tributo es una institución, es decir, un conjunto de normas que pueden ser reducidas a sistema en función de su ratio unitaria, o finalidad financiera a la que sirve, la cual se concreta en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a cargo de quienes han realizado un hecho que pone de manifiesto su capacidad económica[...]”.<sup>36</sup>

Dada entonces la finalidad financiera del tributo, el recargo es el aumento producido sobre un tributo mediante la aplicación de un porcentaje adicional a su base

---

<sup>36</sup> Francisco Clavijo Hernández: *Las obligaciones tributarias accesorias*, Revista Hacienda Canaria, edición digital, disponible en: [http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC\\_10\\_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%](http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC_10_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%), p. 36.

o a su cuota. La imposición del recargo es un recurso del que se vale el Estado para obtener más ingresos financieros ya sea con el fin de indemnizar, disuadir, o incluso castigar la omisión del pago del tributo dentro del plazo establecido en la norma, o del cumplimiento inexacto en la presentación de las declaraciones basándose en todos estos presupuestos para obtener más recursos para la consecución de su fines.

Además, Francisco Clavijo Hernández apunta que la totalidad de esas situaciones jurídicas no niega la unidad esencial del tributo, ya que su unidad se expresa “[...] en la subordinación, directa o indirectamente, de todas esas situaciones a la finalidad contributiva (de sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica) a la que el instituto del tributo sirve”.<sup>37</sup> El autor nos introduce, por tanto, en otro campo más general que del recargo en sí, al hablarnos de obligaciones tributarias accesorias o complementarias, por lo que será necesario examinar brevemente esta categoría jurídica.

Al efecto, el citado autor señala que las obligaciones tributarias accesorias o complementarias pueden reducirse a cuatro principios:

En primer lugar, “estas obligaciones surgen de un presupuesto de hecho que [...] guarda relación directa con una obligación tributaria ya realizada, sin cuya existencia, ha dicho la profesora Soler Roch, sería imposible el nacimiento de la obligación accesorio”.<sup>38</sup> Entonces, para la aparición de la obligación tributaria accesorio es imprescindible el cumplimiento previo (aunque defectuoso) que se configura con la errada o inexacta declaración tributaria como es el caso a la

---

<sup>37</sup> Francisco Clavijo Hernández: *Las obligaciones tributaria*, p. 36.

<sup>38</sup> *Ibíd*em, p. 36.

presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a la Renta, o cualesquier otra declaración.

La existencia de una declaración implica la aceptación y reconocimiento de una obligación por parte del sujeto pasivo de la obligación, cuando la administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora detecta diferencias entre el tributo declarado y el tributo que debe asumirse realmente en mérito de la ley, y que al someterse a cualquier tipo de verificación, con la sola intervención de la administración tributaria dentro del proceso determinativo y que haya encontrado diferencias en este proceso solo con este prerequisite procede el recargo. En el caso ecuatoriano observamos que no sólo ante declaraciones que implican menor valor impositivo y por ello la imputación de diferencias por parte de la administración, sino también ante la falta de declaración y pago o simplemente ante la falta de pago. Un caso de esta naturaleza por ejemplo lo podemos ver en el pago del impuesto municipal a la propiedad urbana en el que se establecen recargos a la obligación principal a partir del segundo semestre de cada año.

Es importante reconocer que para que la declaración sea defectuosa, confluyen dos posibilidades: 1) que el contribuyente hubiera cometido un error, o, 2) que obre con dolo y malicia. En el primer caso, es posible que el contribuyente hubiera introducido erróneamente una cifra inferior al monto percibido durante un período, se comete sin la intención de causar daño por lo que se podría decir que el recargo es más dócil que la pena impuesta por cualquiera de los tipos de defraudación y en el segundo, en cambio, podría haberse efectuado la misma declaración con el deseo de ocultar los ingresos, lo cual implica dolo y la defraudación se constituye por el dolo

del contribuyente. Esta diferencia entre las sanciones es tal sin importar que el principal efecto de ambas es la no percepción por parte del Estado los ingresos que por ley le corresponden. En el caso ecuatoriano, los delitos tributarios y diríase básicamente el de defraudación, se juzgan y sancionan ante la justicia penal tributaria y las contravenciones y faltas reglamentarias se juzgan y sancionan por la propia Administración Tributaria a través del funcionario competente.

Siguiendo estas reflexiones, se ha sostenido que “estas obligaciones accesorias o complementarias, aunque dependen en su nacimiento de otra obligación tributaria, ya sea la obligación tributaria principal o la de pago a cuenta, una vez nacidas alcanzan independencia respecto de la obligación preexistente. Las obligaciones accesorias o complementarias constituyen siempre una ampliación de la principal, y, por ello, pueden, incluso, [...] sobrevivirle”.<sup>39</sup>

Esta aclaración es importante, por cuanto se constata que la extinción de la obligación principal no implica necesariamente la extinción de la obligación accesorio, resultando, por tanto, independiente en su existencia, una vez consolidada su aparición, ya que los intereses y recargos pueden ser catalogados en aquellos de carácter administrativo o penal y los que forman parte de la deuda tributaria de manera independiente.

Este último punto nos lleva al criterio de que el recargo tributario concebido en la línea sancionadora es asumible por el solo hecho de haber incurrido el contribuyente en una contravención, al margen de la suerte que tenga el tributo por la imputación de diferencias. Y en la línea indemnizatoria el recargo debería asumirse en todos los

---

<sup>39</sup> Ibídem, p. 36.

casos si la declaración y pago resulta extemporánea por el perjuicio financiero al Estado, pero si el caso es por diferencias del tributo, el recargo debería operar luego del despliegue administrativo por parte del ente público sujeto activo del tributo, que termine corroborando las diferencias. En este último caso podría decirse que el recargo correría igual suerte que la reliquidación por diferencias a favor del fisco, es decir, si éstas subsisten, subsistirá aquel. Esta reflexión implica también una responsabilidad para la Administración Tributaria de seguir procesos por diferencias tributarias, técnica y legalmente justificados.

En tercer lugar, “las obligaciones accesorias o complementarias se diferencian de la obligación tributaria preexistente de la que dependen, por su contenido. La prestación debida en las obligaciones accesorias no es nunca la cantidad debida como tributo o un importe a cuenta de la obligación tributaria principal”.<sup>40</sup> Entonces, este principio aplicable a todas las obligaciones accesorias, es otro parámetro para identificar el recargo tributario como una obligación accesoria, ya que se habla de una distinción clara respecto a la obligación principal: el monto, que no debe ser nunca igual a ésta. En el caso ecuatoriano el recargo es del 20% sobre la obligación principal. Asimismo, se debe considerar que “estas obligaciones tienen por objeto, en los intereses de demora, indemnizar o compensar a la Administración por el daño causado, por el retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas tardíamente o disfrutadas indebidamente, y en los recargos, bien sea el de declaración extemporánea o los ejecutivos, penar-resarcir por el incumplimiento de la obligación tributaria principal[...]”.

---

<sup>40</sup> Ídem, p. 36.



Y en cuarto lugar, el deudor de estas obligaciones accesorias o complementarias es siempre el propio deudor de la obligación tributaria a la que va conectada, esto es, el contribuyente sujeto pasivo de la obligación y el responsable.<sup>41</sup> Entonces, la obligación accesoria no recaerá sobre otra persona natural o jurídica distinta del contribuyente o del responsable, por lo que, corresponde sólo a ésta el pago de la obligación.

Además, vemos el recargo como figura accesoria al tributo, de lo que se desprende que estas figuras accesorias constituyen siempre una ampliación de su principal, surgen de un presupuesto de hecho, son independientes, por lo que pueden sobrevivir a su principal, la exigencia de las obligaciones accesorias está sometida a la obligación tributaria principal, y también forman parte de la deuda tributaria.

Entonces, el recargo deviene según la doctrina, a ser una obligación accesoria. Sin embargo, en su aplicación práctica en el contexto ecuatoriano, observamos que no es independiente al tributo que lo origina, computándose como parte de la deuda tributaria total, y sólo se extingue junto con la obligación tributaria, no la sobrevive.

Teniendo en cuenta a las obligaciones accesorias y sus características de las cuales se reviste, se lograría así que el contribuyente respete y cumpla la normativa tributaria, ejerciendo la determinación autoliquidatoria de una manera responsable.

Se podría decir entonces que el recargo tributario, tal como indicamos anteriormente, tiene elementos sancionatorios e indemnizatorios. Sancionatorios tanto en la instancia de prevención o disuasión que promueve el cumplimiento de la norma para evitar la contravención y el agravamiento de la carga que debe asumir el

---

<sup>41</sup> Ídem, p. 36.

contribuyente, como en la fase punitiva como expresión de castigo precisamente por el cumplimiento de la infracción. Indemnizatorios por ocasionar perjuicio financiero al Estado por la falta de captación, captación tardía o captación menor de los ingresos tributarios que deben asumir los contribuyentes y que adicionalmente implica un despliegue mayor de acciones por parte de la Administración Tributaria para determinar el importe real del tributo.

También se lo ha distinguido – y así se lo entiende en nuestra normativa- con el interés de mora, ya que el interés moratorio es el exigido o impuesto como pena de la morosidad o tardanza del deudor en la satisfacción de la deuda,<sup>42</sup> mientras que el recargo, compensa el costo añadido al momento de realizar la verificación, complementación o enmienda de la declaración, aunque también por falta de pago o de pago tardío tal como se desprende del propio Art. 90 del Código Orgánico Tributario y a la luz de algunos casos, como el caso del impuesto municipal a la propiedad urbana, tomando en cuenta que el cobro del recargo a partir del segundo semestre del año se da por la falta de pago, es decir en el pago extemporáneo.

Se pensaría en este caso que se compensa la mora del pago de la deuda tributaria. La cuantificación de este impuesto es efectuada en una determinación realizada por el sujeto activo. En este caso, el recargo no procede, pues estaríamos ante dos cobros por la misma actuación de la administración, dándose esta en virtud a la mora, y por otro lado al cobro del recargo por el establecimiento de la ley. Estos tipos de incentivos y recargos resultan la estructura del impuesto predial urbano que básicamente se establece con fines presupuestarios para la realización de obras en el

---

<sup>42</sup> Guillermo Cabanellas de la Torre, *Diccionario Jurídico Elemental...*, p. 209.

Municipio, así como para una mayor recaudación, no realizándose de ninguna manera el proceso de determinación de la obligación tributaria como un trabajo extra. Por tanto, no se justifica la imposición de esta figura jurídica en el ámbito de la administración seccional.

En todo caso, se plantea como una finalidad importante del recargo la promoción del pago del tributo y del cumplimiento de deberes formales, que correlativamente aliviana la tarea de la administración obviando instancias de determinación por diferencias. En ese sentido, Martin Delgado, afirma:

“[...]lo importante no es que el contribuyente declare, autoliquide e ingrese el pago, sino conseguir que el contribuyente declare autoliquide e ingrese el pago sin que la administración tenga que proceder al descubrimiento de los hechos imposables como consecuencia de su actividad inspectora. (...) la progresiva participación e intervención del contribuyente en el procedimiento de aplicación de los tributos se manifiesta de entre otras formas en una modificación de los efectos jurídicos que producen las actuaciones de los sujetos que intervienen en el mismo”.<sup>43</sup>

De igual forma, se lo impone para compensar el cumplimiento defectuoso de la obligación tributaria impulsando al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos de acuerdo a la ley.

Conviene recordar la afirmación de Martínez Lafuente, con base en Pérez Royo:

“El incumplimiento de la obligación tributaria origina también sanciones civiles, pues la satisfacción completa de la prestación tributaria no solo exige que se pague al acreedor del débito su exacto importe, si no también que se haga en su momento adecuado, advirtiéndose que la influencia del tiempo en la relación

---

<sup>43</sup> Cortez Domínguez, M/Martin Delgado, L.M *Ordenamiento Tributario Español*, Editorial Civitas, Madrid, 1999, p. 75.

jurídica tributaria, importante a tantos efectos, lo es mas a la hora del pago de la deuda tributaria.”<sup>44</sup>

Finalmente, el sello disuasivo del recargo si bien lo asemeja a la sanción en su fase preventiva, vale precisar que la finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos tributarios materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y establecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado<sup>45</sup>, entendiéndose que el menoscabo patrimonial que experimenta el infractor no es más que un medio para intervenir sobre su voluntad y no sobre su patrimonio”<sup>46</sup>; sin embargo, por los rasgos financieros del recargo, observamos que los montos exigibles podrían incidir y de hecho inciden en el patrimonio de los contribuyentes.

---

<sup>44</sup> Antonio Martínez Lafuente, *La condonancia de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y timbre, 1980, p. 27.

<sup>45</sup> Juan Manuel Álvarez Echague, *Las Sanciones Tributarias Frente A Sus Límites Constitucionales*, Buenos Aires, Ad-hoc, 2004, p. 31.

<sup>46</sup> Vid. M.A Martínez Lago (coord.) *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, valladolit, lex Nova, 1991, p. 96.

## **CAPÍTULO II**

### **DESARROLLO NORMATIVO DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR Y EN PERSPECTIVA COMPARADA**

#### **2.1. El recargo tributario en relación con los principios constitucionales de la tributación**

Con la actual Constitución ecuatoriana se evidencia respecto al régimen tributario la preferencia por los impuestos directos y progresivos. El Art. 300 de la Constitución señala:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos (...)

Se busca un empoderamiento de la Administración Tributaria de sus roles en la gestión de los tributos al igual que la concienciación del contribuyente de su deber de tributar de acuerdo a su capacidad económica, pero siempre en observancia de los principios de la tributación que, si bien por un lado promueven la recaudación, por otro sirven de ineludible referente para evitar excesos del poder público en su cometido recaudatorio.

En este sentido, el papel que cumple la Administración Tributaria en la faz de aplicación de los tributos es fundamental, pero también el deber primario del legislador de expedir leyes que no contravengan la Constitución, principalmente en

cuanto a principios tributarios y asimismo su responsabilidad de estructurar un auténtico sistema tributario concebido con impuestos progresivos que graven manifestaciones de riqueza, pero también generando mecanismos que promuevan la inversión y la producción, neutralizando fuertemente acciones evasoras. Por ello la importancia de la actividad legislativa y de la observancia de los principios de imposición, que según Jarach se constituyen en postulados que se asumen como limitadores u orientadores de las decisiones estatales en cuanto a la adopción de determinados impuestos y su configuración”.<sup>47</sup>

De igual forma, Patiño Ledesma refiriéndose a los principios impositivos señala:

“[...] la doctrina tributaria desde sus orígenes ha explicado que el acatamiento del deber de prestación que tiene el ciudadano frente al estado, estará supeditado a su capacidad económica, pues para que el reparto de la carga tributaria sea justa, todos deben contribuir de acuerdo con esa capacidad, que está sustentada en los principios de igualdad, proporcionalidad, y generalidad, como elementos necesarios para que el tributo pueda resultar eficaz y legítimo y no tenga alcance confiscatorio”<sup>48</sup>.

La Constitución vigente condujo a la Función Legislativa reforme un sinnúmero de leyes para acoplarlas al nuevo contenido constitucional, lo que, sin embargo, no sucedió en toda la legislación positiva y adjetiva, generando conflictos jurídicos por vacíos legales, ambigüedades o contraposiciones, y que las encontramos en normas como las relacionadas con materia tributaria.

Es el caso del recargo tributario, que aparece de inicio como una figura que quebranta ciertos principios tributarios (generalidad, igualdad) pero que también

---

<sup>47</sup> Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, 3ra. ed, Editorial Abeledo Perrot, 1999, p. 297.

<sup>48</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Aspectos Constitucionales de la Tributación*, p. 12.

podría afianzar otros (eficiencia, suficiencia recaudatoria), lo que hace notoria la complejidad de la figura en torno a su conceptualización y a su aplicación.

En este punto entraremos a analizar debido al escaso tratamiento de esta figura jurídica de manera muy sucinta los principios de la tributación establecidos en la Constitución vigente y otros principios que tendrían relación con el recargo.

### **2.1.1 Principio de generalidad**

Significa que todo tributo creado debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con el supuesto que la ley señala como hecho generador del tributo. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. Por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica.<sup>49</sup> “Este principio de generalidad está unido íntimamente con el de igualdad, en el sentido de negar todo privilegio o discriminación fiscal”.<sup>50</sup>

Si bien el conflicto no se evidencia en la norma legal, si se lo nota en la aplicación, porque el control de la Administración Tributaria para determinaciones por diferencias o en determinaciones por falta de declaración del contribuyente, y que implica la imposición adicional del recargo, es aleatorio y no generalizado. Si bien podría encontrarse explicación de este accionar por fines financieros, conceptualmente se está quebrantando el principio de generalidad.

---

<sup>49</sup> Robert Blacio Aguirre, *Principios y obligación tributaria*, p. 3.

<sup>50</sup> Emilio Albi Ibáñez, José Luis García Ariznavarreta, *Sistema fiscal español*, Córcega – Barcelona, *Imposición directa*, 11ª edición, editorial Ariel, S.A., 2004, p. 75.

### 2.1.2 Principio de irretroactividad

La norma tributaria rige para lo venidero y en situaciones que comporten supuestos de gravamen a partir de su entrada en vigor. Está proscrita la aplicación retroactiva de la norma tributaria. Este principio está relacionado con la seguridad jurídica que me permite con cierta certidumbre saber los efectos de la normativa tributaria; es decir, contar con reglas claras para determinar los alcances respecto a la imposición sobre hechos que revelan riqueza y cumplir así sus deberes jurídicos. “Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas”.<sup>51</sup>

Es decir, cuando la ley tributaria se aplica de modo retroactivo, el contribuyente pierde la certeza sobre la vigencia y contenido de la misma, teniéndose como principal efecto “...la disminución en la creación de la riqueza y en paralelo el atentado en contra de los intereses del Estado puesto que no puede haber un fisco próspero cuando económicamente el país está en decadencia”.<sup>52</sup>

En el caso del recargo, se observa que la Administración Tributaria emitió notificaciones a los sujetos pasivos por obligaciones tributarias que le ampara la ley, pero incluyendo el recargo con efecto retroactivo a situaciones generadas con anterioridad a la norma que estableciera esta figura, como se evidencia en las resoluciones que se analizan más adelante.

---

<sup>51</sup> Pedro Montero Traibel, *Sistemas tributarios*.(...) p. 24.

<sup>52</sup> Rodolfo R Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, segunda edición, Ediciones Depalma, 2000, p. 102.



### **2.1.3 Principio de eficiencia**

Este principio tiene un origen administrativo y es obligación del Estado propiciar que las Administraciones Tributarias sean eficientes, es decir, que obtengan los óptimos resultados con la utilización de menores recursos humanos, económicos y tecnológicos, siendo este el argumento para la aplicación del recargo que vendría a resarcir gastos adicionales de la administración por efectos de la imposición de diferencias de tributos o por la imposición de los mismos ante la falta de declaración o pago (impuestos administrados por el SRI), e inclusive por pago tardío (impuesto predial urbano administrado por las municipalidades) y que sirven también para ir fortaleciendo en el contribuyente conciencia de su deber de tributar y de hacerlo voluntaria y espontáneamente, pues la eficiencia también se relaciona con el sentido preventivo- disuasorio del recargo, que evitaría por un lado, un desgaste mayor de la administración y por otro, un agravamiento de la carga que debe asumir el contribuyente.

Respecto a su administración, ésta es de manejo sencillo pues la propia Administración Tributaria lo cuantifica e impone al contribuyente al tiempo de determinarse las obligaciones tributarias por diferencias ante la inexactitud de la información declarada, o por falta de declaración y pago.

### **2.1.4 Principio de simplicidad administrativa**

A decir de Stiglitz, este principio se refiere a que debe ser fácil y relativamente económico administrar los impuestos, aun considerando que la administración

tributaria de por sí tiene un costo alto por el nivel de especialización y tecnología que requiere.<sup>53</sup>

La simplicidad se podría proyectar en dos escenarios: el uno referente al contribuyente en el sentido de facilitarle los recursos necesarios para el cumplimiento expedito de sus deberes y obligaciones empezando por una adecuada normativa que viabilice un despliegue operativo de la administración para esos cometidos y posiblemente evitando la eventualidad del recargo. Y el otro referente a la propia Administración Tributaria que al tiempo de ejercer su facultad determinadora imponga acto seguido y sin ningún trámite adicional el recargo, como de hecho ocurre actualmente, más allá del probable sometimiento por parte del contribuyente a la justicia tributaria de esta actuación administrativa.

#### **2.1.5 Principio de suficiencia recaudatoria**

Este principio es referido por Patiño Ledesma que señala:

“Se incluye igualmente dentro del Régimen Constitucional Tributario Ecuatoriano estos principios, los que jurídicamente se deben entender dirigidos a la gestión de la administración tributaria, esto es, a la existencia de un buen sistema tributario cuyo objetivo primordial, por medio del ejercicio correcto y adecuado de las facultades de determinación, control y recaudación, es el de proporcionar los recursos necesarios para financiar el gasto público”.<sup>54</sup>

Complementando esta referencia, vemos que la suficiencia involucra tanto lo jurídico como lo económico y social, ya que “entendido desde el punto de vista

---

<sup>53</sup> Ibídem, p. 27.

<sup>54</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Aspectos Constitucionales de la Tributación*, p. 20.

económico social, tendremos que convenir que ella se refiere a un sistema de resultados que procura el cumplimiento de ciertas metas de crecimiento, caracterizados esos resultados por la corrección en gasto, calidad en el servicio, beneficio colectivo y satisfacción de los usuarios”<sup>55</sup>. Es decir, la suficiencia se plasma principalmente en los resultados, que no se interesa por los procesos, sino por los logros alcanzados, y que son la consecuencia de una gestión transparente, eficiente y simplificada, que permita lograr tanto las metas de recaudación como la satisfacción del contribuyente.

Entonces, considerando lo anterior, resulta inapropiado restringir la aplicación de este principio a la esfera de la capacidad de la administración para cumplir las metas de recaudación, o a los medios del ejercicio del poder del Estado para obtener recursos que financien el gasto público, siempre y cuando no entren en colisión con otros principios y derechos de las personas que en su condición de contribuyentes resulten aplicables y plenamente observables, con el requerimiento adicional “(...) de la configuración de un ordenamiento jurídico secundario que, por un lado, sea de un contenido simple y asequible a todos a fin de que permita que tanto la administración tributaria como los ciudadanos conozcan con precisión a que deben atenerse en la relación jurídica”.<sup>56</sup>

Evidentemente, la legislación en materia tributaria cuando no se sujeta a los principios que regulan el régimen tributario presenta muchas inconsistencias y conflictos en la relación jurídica entre la administración y los contribuyentes, evento particularmente notorio respecto a aquellos casos en los que a nivel legal e infra legal -

---

<sup>55</sup> Ídem, p. 20.

<sup>56</sup> Ídem, p. 20.

por actos normativos de la propia administración- se tergiversa el verdadero sentido de los principios, como puede ser el caso del principio de suficiencia recaudatoria, pues como lo señala Patiño Ledesma la suficiencia recaudatoria no es, ni puede entenderse, como un principio tributario que dirige la iniciativa legislativa en esta materia a objetivos puramente recaudatorios y políticos, ni constituye tampoco el instrumento que oriente el crecimiento de un poder cada vez más arbitrario de la administración para garantizar esos objetivos.<sup>57</sup>

Podría entonces, al menos respecto al monto del recargo tributario, sostenerse que la ley ha privilegiado el principio de suficiencia recaudatoria en desmedro de otros que bien podrán ser invocados como el de capacidad contributiva y el de proporcionalidad entre la infracción y la sanción (en este caso identificando al recargo por sus rasgos sancionatorios) y que llevarían a desnaturalizar la figura por agravar, en definitiva, la obligación tributaria a niveles que podrían considerarse confiscatorios.

### **2.1.6 Principio de transparencia**

Como se mencionó anteriormente, este se lo ha visto más como un principio económico estudiado por Neumark, quien afirma:

“El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, ordenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos”.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Ídem, p. 20.

<sup>58</sup> Universidad Nacional Autónoma de México, *Transparencia Fiscal*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2861/9.pdf>

La transparencia está orientada a establecer manejos claros, precisos y de entera comprensión de los procedimientos administrativos y del ejercicio de las facultades a cargo de la Administración Tributaria, evitando discrecionalidad y valoraciones subjetivas de los funcionarios competentes que puedan llevar a excesos y abusos en perjuicio de los contribuyentes, por ello este principio se sustenta también en otro como es el de legalidad. La actuación de la administración pública es reglada y por ende sujeta al principio de legalidad y, en sentido más amplio, al de juridicidad, al deberse acatar imperativamente la ley y de más normativa aplicable en cada caso.

En el caso del recargo tributario se pone de manifiesto una falta de desarrollo normativo y de debida explicitación de esta figura, lo que podría entenderse como un menoscabo del principio de transparencia.

#### **2.1.7 Principio de reserva de ley**

Este principio contempla que las regulaciones de los tributos en sus aspectos materiales y formales deben estar situadas en la ley. Por efectos de la atenuación del principio, señalamos que las regulaciones en ley operarían básicamente para los impuestos, puesto que las tasas y las contribuciones especiales pueden ser creadas por ordenanza.

En este sentido, y más allá de cualquier otro cuestionamiento, el recargo tributario es un elemento más en la gestión del tributo y de su recaudación, por lo que debe imperiosamente estar desarrollado en la ley.

El Art. 90 del Código Orgánico Tributario, señala:

El sujeto activo establecerá la obligación tributaria en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.<sup>59</sup>

En base este artículo podemos decir que no hay un adecuado desarrollo legal del recargo que primeramente defina su naturaleza, sus fines y su alcance. El legislador ha omitido esos aspectos limitándose a señalar el monto que éste comprende con una breve descripción de los casos en que se impondría, pero no hay un desarrollo esclarecedor y categórico de este instituto jurídico.

### **2.1.8 Principio de capacidad contributiva**

Este principio puede ser definido como “...una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible”.<sup>60</sup> En la figura estudiada, el legislador no tuvo en cuenta un límite proporcional a la capacidad económica del contribuyente, estableciendo el 20% para todos los casos por la actuación de la Administración Tributaria.

---

<sup>59</sup> Código Orgánico tributario Art. 90

<sup>60</sup> Alberto Tarsitano, *El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 6ta edición, Editorial Depalma, 2005, p.303

El recargo se encuentra atado a la obligación de pagar el tributo base, de esta manera vemos que es difícil separarlas al momento de ser cumplidas y que en algún momento dado sobrepasa los montos establecidos en las multas e intereses de mora que en ocasiones podría llegar a ser confiscatorio, lo cual puede redundar negativamente en el futuro económico de dicho contribuyente. Con esto, se evidencia la falta de un análisis prolijo y exhaustivo por parte del legislador sobre esta figura jurídica. Debe recordarse que el principio de capacidad contributiva no se halla expresamente establecido ni en la Constitución de la República ni en la normativa tributaria actualizada, pero sí se lo puede hallar de forma implícita o tácita con el principio de equidad.

## **2.2 El recargo como elemento subsecuente del ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria**

Una de las facultades de la Administración Tributaria es la facultad determinadora de la obligación tributaria que opera dentro de un procedimiento administrativo previsto en el Código Orgánico Tributario.

Vale distinguir esa facultad de la categoría *determinación* concebida como “el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*. p. 299.

En esta línea el Art. 87 del Código Orgánico Tributario dice: “La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.

De esto podemos observar distintos sistemas de determinación como son: el sistema de determinación a cargo del sujeto activo, el sistema de determinación a cargo del sujeto pasivo y el sistema de determinación mixta.

La facultad determinadora en cambio es expresión de la intervención de la administración en la cuantificación del tributo. El Art. 68 del Código Orgánico Tributario, señala:

Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos impositivos, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

La determinación por el sujeto pasivo se produce cuando el contribuyente cumple su deber formal de declaración de impuestos. La determinación por el sujeto activo se produce en ejercicio de la facultad determinadora a su cargo y la determinación mixta también se produce en ejercicio de la facultad determinadora con



intervención previa del propio contribuyente proveyendo de información para la liquidación a cargo de la administración.

El recargo tributario sale a la luz como producto posterior al ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria y específicamente en los casos en los que por tareas de verificación de las declaraciones de los sujetos pasivos la administración considere justificado el establecimiento de diferencias. Sin embargo, del análisis del Art. 90 del Código Orgánico Tributario citado, podría colegirse que también implicaría la configuración del recargo en determinaciones efectuadas por la administración dentro del sistema de determinación a cargo del sujeto activo y del sistema mixto. Esto generaría un problema especialmente en los casos de determinación a cargo del sujeto activo por liquidación de oficio (por ejemplo en el caso de determinación del impuesto municipal a los predios urbanos) en los que no interviene en lo absoluto el sujeto pasivo para la determinación, y sin embargo, por la imprecisión de la disposición que habla del recargo podría darse este alcance.

En este punto debe hacerse mención a la caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria y su repercusión en la emisión del recargo tributario. Al respecto se ha dicho que la caducidad en cuanto a figura jurídica propia del derecho tributario está íntimamente vinculada con el procedimiento de gestión tributaria, cuya más importante faceta es la relativa al trámite administrativo que tiene por objeto la verificación, enmienda, revisión, determinación<sup>62</sup>, en tanto que sobre sus efectos, Mogrovejo Jaramillo nos dice que “La caducidad es la figura que se verifica en la pérdida o el agotamiento de facultades o derechos no ejercidos en un

---

<sup>62</sup> Rodrigo Garcés Moreano, *La Caducidad en el sistema tributario Ecuatoriano*, Quito, ediciones de la Universidad Católica, 1980, p. 76.

tiempo establecido, que traslada al derecho público, y en particular al tributario, implica la inhabilitación para el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración”.<sup>63</sup>

Si caduca el ejercicio de la facultad determinadora por parte de la Administración Tributaria, dentro de cualquiera de los sistema de determinación, se entendería también bloqueada cualquier posibilidad para la configuración del recargo tributario, por lo que podría sostenerse que el recargo corre igual suerte que la determinación efectuada por la administración en ejercicio de su facultad determinadora cuando se trate de constatar su pertinencia respecto a los plazos de caducidad.

## **2.3 Comparación normativa del recargo con los otros países de la Comunidad Andina**

### **2.3.1 Caso Boliviano**

En la Constitución boliviana se encuentra regulada la base de las contribuciones tributarias en los artículos 108, 159, 202 y 323, en los que se establece la tributación como deber de los nativos y residentes en ese país en proporción a su capacidad económica; es decir, cumpliendo el principio de proporcionalidad y no se evidencia la irretroactividad de la ley en cuanto a multas e intereses, las atribuciones del Poder Legislativo en relación a la normativa tributaria en el país, así como del Tribunal Constitucional para crear impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales es del Tribunal Constitucional Plurinacional.

---

<sup>63</sup> Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *La Caducidad en los Actos de Determinación de la Obligación Tributaria De la Administración y su Tratamiento en la Legislación Ecuatoriana*, Quito, Revista de Derecho Foro del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar - Sede Ecuador, N° 11, Corporación Editora Nacional, p. 129.

A nivel legal, en el Código Tributario Boliviano encontramos el concepto y clasificación de los tributos en el artículo 9, que señala:

Concepto y Clasificación. I. Son tributos las obligaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, impone con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

II. Los tributos se clasifican en: impuestos, tasas, contribuciones especiales; y

III. Las Patentes Municipales establecidas conforme a lo previsto por la Constitución Política del Estado, cuyo hecho generador es el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público, así como la obtención de autorizaciones para la realización de actividades económicas”.<sup>64</sup>

En este artículo hallamos identificados los distintos tipos de tributo, con la especificación de lo que se entenderá por patente municipal. Además, se advierte que no se halla identificada ninguna sanción, multa, interés o recargo.

Sobre las facultades específicas de la administración, si bien se identifica la fiscalización, no se evidencia la imposición de sanción. Por otra parte, tenemos el Art. 69, que establece en relación a la presunción a favor del Sujeto Pasivo:

“(Presunción a favor del Sujeto Pasivo). En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones tributarias cuando han observado sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la Administración Tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”.<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> Código Tributario Boliviano, Art. 9.

<sup>65</sup> Ibídem, Art. 69.

Como se puede evidenciar en este artículo, la legislación boliviana presume la buena fe y la transparencia del sujeto pasivo al momento de presentar su declaración de impuestos, a diferencia del caso ecuatoriano, donde la Administración Tributaria, al momento de verificar la declaración y de encontrar diferencias, castiga con el recargo la inexactitud de la información provista por el contribuyente que genera, a su juicio, decremento en la imposición, al margen de la buena o mala fe que sobre éste se pueda verificar. Sabemos que el caso de mala fe se agrava aún más la situación, pues la normativa prevé responsabilidades de carácter penal.

En lo referente al proceso de la determinación de la deuda tributaria, los Arts. 92 y 93 establecen:

“Art. 92° (Definición). La determinación es el acto por el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.

2. Por la Administración Tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por Ley.

II. La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados”.<sup>66</sup>

En este artículo, se especifica que la determinación de la deuda tributaria puede ser por parte del sujeto pasivo como del sujeto activo, y que procede, cuando interviene la Administración Tributaria, una sola vez, excepto en los casos en que se tenga evidencia de que el contribuyente o su representante hubiera ocultado dolosamente información respecto a hechos imposables.

---

<sup>66</sup> Código Tributario Boliviano, Art. 92.

En la lectura de estos y otros artículos, se evidencia que si bien el Código Tributario Boliviano contiene los procedimientos a seguir para verificar y controlar la veracidad de la información proporcionada por los contribuyentes, no se establecen más sanciones que las multas y los intereses, correspondientes tanto a la mora como a la declaración errónea, con o sin dolo, por parte de los contribuyentes, descartándose la existencia del recargo.

### **2.3.2 Caso Colombiano**

A nivel constitucional, debemos decir que se encuentra regulada la base de los tributos en el Art. 338, destacándose que la creación e imposición de cualquier tipo de tributo es una atribución del Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, es decir, los cuerpos deliberantes y legislativos en los diferentes niveles de organización territorial de Colombia.

A nivel legal, el Estatuto Tributario como norma principal regula las actividades tributarias en Colombia. La Administración Tributaria colombiana tiene en esta norma claramente definida las actividades, atribuciones y facultades, así como el procedimiento que deben seguir para determinar la veracidad y corrección de la información proporcionada por los contribuyentes.

Sobre la facultad para establecer beneficio de auditoría, el artículo 69, señala:

Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador. Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su

compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido los períodos de que trata el presente artículo.

En este artículo del Estatuto Tributario, se establece con claridad en qué casos procede la aplicación de la fiscalización de la Administración Tributaria, hablándose sólo de pagos compensatorios (diferencias) cuando se identifique una anomalía, incluso con dolo, pero no se alude a ningún recargo resultante de dicho procedimiento<sup>67</sup>.

Sobre gastos de investigaciones y cobro tributarios, el artículo 696-1, señala:

Los gastos que por cualquier concepto se generen con motivo de las investigaciones tributarias y de los procesos de cobro de los tributos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, se harán con cargo a la partida de Defensa de la Hacienda Nacional. Para estos efectos, el Gobierno Nacional apropiará anualmente las partidas necesarias para cubrir los gastos en que se incurran para adelantar tales diligencias.

Como vemos, en este artículo se establece que los gastos de investigaciones y cobro tributarios no serán cargados al contribuyente, sino a la partida de Defensa de la Hacienda Nacional, sin afectar al contribuyente en la determinación correcta de los tributos a cancelar y evitando así el incremento de la presión fiscal a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Empero, de alguna manera no se conmina a los contribuyentes para que determinen correctamente sus adeudos tributarios, toda vez que en Colombia se realiza la revisión por medio de la tecnología, en un uso eficiente del tiempo y los recursos.

---

<sup>67</sup> Á. Jiménez Lozano, Estatuto Tributario, p. 455.

Sobre el emplazamiento previo por no declarar, el Art. 715, establece:

Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo.

En este artículo se prevé la sanción para los contribuyentes que habiendo omitido la declaración de sus tributos y recibido la notificación correspondiente, incumplen con su obligación, pero se identifica sólo la sanción por extemporaneidad, fuera de plazo, sin identificarse el procedimiento a seguir en las declaraciones erróneas o con dolo.<sup>68</sup>

En cuanto a la mora en el pago de los impuestos nacionales, el Art. 812 establece: “Mora en el pago de los impuestos nacionales. El no pago oportuno de los impuestos, anticipos y retenciones, causa intereses moratorios en la forma prevista en los artículos 634 y 635”.

Además, se observa que: “los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos,

---

<sup>68</sup> Ibídem, p. 474.

anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago”.<sup>69</sup>

Por otra parte, el artículo 645 establece: “Sanción a aplicar por incumplimiento en la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio. Las entidades obligadas a presentar declaraciones de ingreso y patrimonio que lo hicieren extemporáneamente, o que corrigieren sus declaraciones, tendrán una sanción hasta el (1%) de su patrimonio líquido, la cual se graduará de acuerdo a las condiciones económicas de la entidad(...)”<sup>70</sup>

Esta sanción, distinta al recargo, involucra a las personas jurídicas que presentaran su declaración fuera de término, afectando hasta el 1% de su patrimonio líquido, es decir, del resultado de restar los pasivos de los activos totales de la empresa en cuestión, pero se consideraría que el 1% establecido es un monto irrisorio, y sólo cumple una función meramente disuasoria.

Los siguientes artículos de esta norma colombiana, 646 y 647, establecen figuras similares al recargo ecuatoriano, aunque con los nombres jurídicos de sanción por corrección aritmética y sanción por inexactitud, como se aprecia a continuación:

Art. 646. Sanción por corrección aritmética. Cuando la Administración de Impuestos efectuó una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver, se aplicará una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

---

<sup>69</sup> Álvaro Jiménez Lozano, Estatuto Tributario 2011, Bogotá- Colombia, Ecoe ediciones, Editorial Kimpres Ltda., nueva Edición, 2011, p. 417.

<sup>70</sup> Ibídem, p. 427.



En este artículo se aprecia con total claridad los casos en que procede la sanción por corrección aritmética, y tiene que ver con la declaración errónea por parte del sujeto pasivo, tanto en el caso del saldo a favor del fisco como del contribuyente, especificándose en el primer caso que se aplicaría sobre el mayor valor a pagar, y en el segundo, sobre el menor saldo. En ambos casos, como se mencionó anteriormente, no se está formalmente ante el recargo, pero sí ante una multa que tendría igual connotación.

Siguiendo la revisión, el Art 647 del Estatuto Tributario, señala:

Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravámenes, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones, o anticipos inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o favores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente [...] en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del (20%) de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar. La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones del Artículo 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, en relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Este artículo del Estatuto Tributario colombiano permite ver que se trata de porcentajes similares al recargo ecuatoriano, aunque otorgan al sujeto pasivo la oportunidad de observar que se trate de un caso diferente a la inexactitud, sea por errores de apreciación o de diferencias de criterio. En ese sentido, se puede observar

que “Las normas procesales contenidas en el Estatuto Tributario son disposiciones que se han venido perfeccionando a través del tiempo, las cuales buscan en el aspecto formal que los tributos se recauden de la manera más eficiente, en desarrollo del artículo 363 de la Constitución Colombiana.”<sup>71</sup>

### **2.3.3 Caso Peruano**

La Constitución peruana sobre el régimen tributario y presupuestal, en sus partes relevantes, establece:

Artículo 74°. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

En este artículo se establecen los lineamientos básicos para la creación, modificación, supresión y cualquier otra medida relativa a los diversos tributos existentes en dicho país. En la lectura del resto de los artículos que conforman el régimen tributario y presupuestal no se especifica nada relativo al recargo, pasando a revisar la normativa legal contenida en el Código Tributario Peruano.

---

<sup>71</sup> Juan de Dios Bravo González, *Poder Tributario y autonomía fiscal...* p. 150.

La facultad de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria Peruana se halla establecida en el libro segundo del Código Tributario, resaltando que en la lectura de los artículos transcritos a continuación no se encuentra establecida la figura del recargo, aunque sí se menciona la multa cuando la Administración Tributaria detecta irregularidades en la declaración y/o el pago. Asimismo, se debe destacar que el Art. 75 establece el procedimiento a seguir cuando la administración comunica al contribuyente sobre la detección de una irregularidad, señalándose que el sujeto pasivo tiene derecho a presentar sus reparos a las observaciones planteadas por ella, así como el hecho de que cualquier reclamo debe estar documentadamente sustentado para que la administración considere los siguientes pasos.

Artículo 59°. Determinación de la obligación tributaria

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

Al igual que en el caso ecuatoriano, en la legislación peruana se especifica que la determinación del adeudo tributario procede en algunos casos por el sujeto pasivo y en otros por el sujeto activo, y también sobre el ejercicio de la facultad determinadora a cargo de la administración en tareas de verificación de la información presentada por el contribuyente.

El Art. 73 señala que cuando se comprueben omisiones de diferente naturaleza respecto de un deudor tributario y resulte de aplicación más de una de las presunciones

a que se refieren los artículos anteriores, éstas no se acumularán debiendo la Administración aplicar la que arroje el mayor monto de base imponible o de tributo.

En este artículo se especifica el procedimiento a seguir por la administración en relación a las presunciones, y que sólo tendrá validez el monto más alto, sin mencionarse el recargo.

En cuanto al ejercicio de la facultad determinadora, los artículos 76 y 77 establecen:

**Artículo 76°. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN**

La Resolución de Determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

En el artículo 77 se establece los requisitos de las resoluciones de determinación y de multa, señalando respecto a las resoluciones sobre multas que éstas contendrán necesariamente los requisitos previstos en esa ley fijando explícitamente la infracción, el monto de la multa y los intereses.

Como se aprecia en la lectura de estos artículos, el procedimiento de la facultad determinadora entra en todos los casos, y sólo en aquellos en que se detecte anomalías procede el cobro de una multa, que es la sanción existente en la legislación tributaria peruana, sin especificarse nada relativo al recargo, siendo el Estado el que incurre en los gastos necesarios para realizar una determinación.

## **2.4 Relación del tema con los instrumentos jurídicos internacionales de protección a los Derechos Humanos**

Una vez analizadas las legislaciones tributarias de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, se hace necesario relacionar el recargo con los Derechos Humanos, considerando la relación Estado-contribuyente. Sobre el particular, Alanis Piazza manifiesta que “las normas tributarias su aplicación y vigencia, alcanzadas, de manera tal que estas deben tender no solo a reconocer los derechos humanos expresa e implícitamente consagrados en la Constitución, si no a garantizar su protección y realización”.<sup>72</sup>

Esta premisa nos da luces sobre la figura jurídica estudiada en cuanto a las garantías y derechos de los ciudadanos, establecidos en varios artículos, y que se relacionan directamente con el ámbito tributario. Específicamente, tenemos el artículo 7, que establece: “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.<sup>73</sup> Este antecedente nos da cuenta que en nuestro país la falta de definición y distinción de la figura del recargo va contra la igualdad de los seres humanos ante la ley, traducida en la capacidad contributiva, al imponer este 20% que no se halla apropiadamente regulado en su aplicación.

Para comprender en toda su dimensión la relación entre Derechos Humanos y tributación, es fundamental recordar que “...con el desarrollo del Estado de bienestar,

---

<sup>72</sup> Vanesa Alanis Piazza, *Tributación y Derechos Humanos*, Buenos Aires, citado en Revista de Derecho Público, editores Rubinza-Culzoni, 2008, p. 11.

<sup>73</sup> Declaración Universal de los Derechos Humanos, en Anexos de la Constitución de la República.

establecido hasta hace pocos años en algunos países, especialmente europeos, el tema de una relación directa entre el ingreso tributario del Estado y la prestación que éste hace a sus ciudadanos, toma importancia y trascendencia [la relación entre Derechos humanos y tributación]”.<sup>74</sup>

Asimismo, se relaciona con esta investigación el Artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos que establece: “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.”<sup>75</sup> Al no dar a conocer el legislador la naturaleza jurídica del recargo de una manera clara y específica, la indefensión del contribuyente llega a encuadrarse dentro de este artículo, pudiendo identificarse el recargo como sanción, contravención o falta reglamentaria, presumiendo que el contribuyente tuvo la intención de ocultar valores frente al fisco. Entonces, el recargo del 20%, no se establece dentro de un juicio establecido, y menos se escucha al contribuyente que declara errónea o dolosamente.

En el Artículo 29 numeral 2 encontramos que “En el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de sus libertades, toda persona estará solamente sujeta a las limitaciones establecidas por la ley con el único fin de asegurar el reconocimiento y el respeto de los derechos y libertades de los demás, y de satisfacer las justas exigencias de la moral, del orden público y del bienestar general en una sociedad democrática.”<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> Pablo Egas Reyes, *Derechos Humanos y tributación*, en César Montaña Galarza (Editor), Temas especiales de Derecho Económico, Memorias de la Segunda Conferencia de Derecho Económico, enero 2000, Quito, Ecuador, 2003, p. 155.

<sup>75</sup> Declaración Universal de los Derechos Humanos, en Anexos de la Constitución de la República.

<sup>76</sup> *Ibíd*em, Art. 29, numeral 2.

Encontrándonos en una sociedad democrática, resulta negativa la imposición de esta figura jurídica que acecha a los contribuyentes, pues al imponerse el poder tributario de la administración, sólo busca cumplir sus fines recaudatorios sin tomar en cuenta los derechos fundamentales de la ciudadanía, y al crearse estos tipos de indemnizaciones para la administración tributaria, sea como accesorio o complemento, no se distingue la presión fiscal que se ejerce sobre los contribuyentes del país.

## **CAPÍTULO III**

### **APLICACIÓN DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR**

#### **3.1 Actuación de la Administración Tributaria**

Las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general, son actos normativos expedidos por la máxima autoridad de la Administración Tributaria central (Servicio de Rentas Internas) que se constituyen como manifestación de un ejercicio de potestad reglamentaria en materia tributaria de acuerdo al Art. 7 del Código Orgánico Tributario, que señala:

Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella (...)

En ese mismo sentido, el Art. 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas<sup>77</sup>, determina:

RESOLUCIONES DE APLICACIÓN GENERAL.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias

---

<sup>77</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Ley 41, R.O. 206, de 2 de diciembre de 1997.



y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad, es indelegable.

Como normativa de aplicación para el desarrollo de la función administrativa en la administración tributaria central también se ha recurrido a las regulaciones del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE) a falta de un Código Administrativo, sobre algunas categorías propias de este ámbito, como por ejemplo la que hace referencia al acto normativo constante en el artículo 80, que dice:

Acto Normativo. Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. De conformidad con la Constitución corresponde al Presidente de la República el ejercicio de la potestad reglamentaria. Un acto normativo no deja de ser tal por el hecho de que sus destinatarios puedan ser individualizados, siempre que la decisión involucre a la generalidad de los diversos sectores.<sup>78</sup>

De lo expuesto, la Administración Tributaria tiene la facultad de expedir resoluciones, fundamentada en la necesidad de informar a los sujetos pasivos y limitar su actuación, en virtud de la facultad reglamentaria, que tiene como finalidad convertirse en la añadidura indispensable de la ley y los reglamentos tributarios para esclarecer e inteligenciar los caminos que deben tomarse para la debida aplicación de la ley y del reglamento, sin que en ningún caso pueda transgredírselos, todo esto para asegurar el cumplimiento de los fines que persigue la administración.

---

<sup>78</sup> Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, R.O 536 de 18 de marzo de 2002.

Sin embargo, esta facultad puede tener sus complicaciones en la práctica por el hecho de que estos actos normativos en algunos casos han contravenido la ley y el reglamento. Al respecto, García de Enterría afirma: “La administración, sin embargo, y éste es un hecho de elemental constatación, es un pésimo legislador [...] es una organización constituida para el tratamiento de lo inmediato, implicada además en mil gestiones concretas. Le falta esa seriedad de juicio, esa superioridad de posición que se requieren para poder acometer la definición abstracta de un orden justo”.<sup>79</sup>

Esta actuación de la Administración Tributaria se remite no sólo a actos normativos que producen efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa, sino también a actos administrativos que son aquellos actos de alcance particular y directo emanados en ejercicio de la función administrativa y, en los que podemos ver algunas inconsistencias de la Administración Tributaria, en este caso sobre el recargo, expuestas en algunas resoluciones expedidas por la Dirección General del Servicio de Rentas, a modo de muestra, durante el período del 21 de octubre del 2008 hasta el 30 de junio del 2012.

#### **Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070**

El Gral. (sp) Ángel Córdova Carrera, en calidad de Gerente General y Representante legal de la Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S.A (TAGSA), presenta un reclamo administrativo el 24 de junio del 2008, ante el SRI, y esta institución, luego de analizar el reclamo presentado, emite la resolución 109012008RREC011070.

---

<sup>79</sup> Eduardo García de Enterría, Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Octava Edición, Tomo II, Civitas, 1998, p. 150.

Esta resolución opera en virtud del reclamo del actor de que se deje sin efecto las glosas contenidas en el acta de determinación tributaria N° 0920080100204, levantada por concepto de impuesto a la renta por el ejercicio económico 2004<sup>80</sup>. La pretensión específica del actor es que en la liquidación de los valores a pagar no se incluya el recargo del 20%, pues considera que sólo se puede aplicar a las determinaciones que realice la Administración Tributaria a partir del ejercicio económico 2008 y siguientes. La administración, por su parte, ratifica el recargo sobre el impuesto a pagar resultante de la determinación directa efectuada.

En contestación al reclamo, el SRI sostiene que los procesos de determinación que hayan iniciado o concluido después de la reforma se debe establecer el recargo del 20%, según lo determina la ley, dado que el recargo tiene un carácter disuasivo, resarcitorio e indemnizatorio que viene a compensar el costo adicional que significa para la administración haber iniciado un proceso de determinación, identificándose el recargo como una prestación tributaria de carácter accesorio.

#### **Resolución del reclamo administrativo N° 109012008RREC008220**

El Ing. Luis Chonillo Castro, en calidad de representante legal de la compañía Poligráfica CA., presenta un reclamo administrativo con fecha 30 de enero del 2008, por el cual se emite la resolución N° 109012008RREC008220, de fecha 7 de agosto del 2008, notificada el mismo día, por concepto del IVA, del periodo enero a Diciembre del año 2004, y en el que el actor manifiesta que el acta de determinación, emitida se la realizó de acuerdo al artículo 93 del Código Tributario, es decir fue un

---

<sup>80</sup> Resolución del reclamo administrativo 109012008RREC011070.

acto de determinación (fiscalización en determinación mixta realizada por el sujeto activo, por cuanto el SRI ha ejecutado requerimientos de información conforme se desprende del acta de determinación motivo del reclamo)<sup>81</sup> y que por lo tanto, el Código Tributario no contempla el 20% del recargo en determinación mixta, por lo que se está aplicando un 20% sin contar con una disposición legal que contemple este cobro.

En respuesta a lo alegado y además de los argumentos expuestos en la resolución que mencionamos anteriormente, el SRI manifiesta que los procesos de determinación que hayan iniciado antes de la emisión de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (que es la que modifica el Código Tributario y por la que se establece el recargo) y hayan concluido después de su emisión deberán necesariamente establecer el recargo tipificado en la mencionada ley, y se ratifica en la inclusión del recargo en virtud de ese criterio, notificando al contribuyente con el proceso de determinación con la emisión del acta final por determinación directa, toda vez que se basó en las declaraciones del sujeto pasivo y detalladas en su contabilidad como también con el cruce de información realizados con el Banco de Machala, tal como lo demuestra la documentación ingresada por el mismo contribuyente en respuesta a los requerimientos a él efectuados.

#### **Resolución del reclamo administrativo N° 109012009RRECO18780**

El señor Arturo Gerardo Icaza Vega y la señora Catalina del Salto Rosas, en sus calidad de Gerente General y Gerente de Recursos Humanos, respectivamente y

---

<sup>81</sup> Resolución del Reclamo Administrativo N° 109012008RREC008220.

como tales representantes legales de la compañía EXPORTADORA BANANERA NOBOA S.A., presentaron un reclamo administrativo de impugnación en contra del acta de determinación tributaria N° 0920090100171, emitida el 21 de abril del 2009 por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2005, en el cual argumenta el actor que el acto administrativo emitido respecto al recargo del 20% por el SRI es absolutamente inconstitucional, ilegal y arbitrario en virtud que la ley no es irretroactiva, que carece de validez por la falta de motivación que se evidencia, por la violación de principios como son los de generalidad, equidad tributaria y el de igualdad, por constituirse en un tributo más y no estar debidamente especificada en la ley su aplicación y en los casos que deba comprender.

En respuesta a lo alegado, el SRI manifiesta que los procesos de determinación que hayan iniciado o concluido después de la reforma se debe establecer el recargo del 20%.

La administración tributaria en este caso resuelve negar el reclamo administrativo y ratificar el recargo.

#### **Resolución del reclamo administrativo N° 111012008RREC002872**

El Ing. Franco Andrés Machado Paladines presenta un reclamo administrativo contra la orden de cobro, liquidación de pago por diferencias en la declaración de impuesto a la renta personas naturales y sucesiones indivisas, en virtud del cual se emite la resolución No.111012008RREC004020, de fecha 15 de agosto del 2008. Reclamo en el que el actor manifiesta que el recargo del 20% que se ha hecho en la orden de cobro no es aplicable por inexistencia jurídica de la Ley para la Equidad

Tributaria del Ecuador porque la Asamblea Constituyente carecía de facultades legislativas y por cuanto a la fecha en la que entró en vigencia, el proceso de determinación ya se había iniciado por lo que no es aplicable de forma retroactiva la ley.<sup>82</sup>

En respuesta a lo alegado el SRI manifiesta que no es el mecanismo idóneo para alegar “*la inexistencia jurídica de la Ley porque la Asamblea Constituyente no tiene facultades legislativas*” como sugiere el recurrente, pues se trata de una acción de impugnación de actos administrativos con efectos particulares y no de una acción de impugnación de actos normativos con efectos generales y menos una acción de inconstitucionalidad.

Sobre el recargo, la Administración Tributaria se ratifica en el criterio expuesto en las resoluciones anteriores al manifestar que los procesos de determinación que hayan iniciado antes de la emisión de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria y que hayan concluido después de su emisión deberán incluir el recargo del 20% sobre el principal.

Ahondando sobre las resoluciones expuestas por el Servicio de Rentas Internas, esta entidad señala que el recargo incorporado tiene un efecto disuasorio y resarcitorio, entendiéndose por la primera como el llamado a cumplir la ley y a advertir de las consecuencias ante su incumplimiento, conminando a la vez a la correcta realización de sus declaraciones tributarias. En segundo lugar, que el contribuyente debe resarcir

---

<sup>82</sup> Resolución del Reclamo Administrativo N.111012008RREC002872.

al erario un recargo por el costo que genera a la administración tributaria la realización de procesos determinativos por el incumplimiento del contribuyente.

Manifiesta también que este concepto es compatible con el interés de mora, es decir, se aumenta el porcentaje de la tasa de mora tributaria para el caso en que la obligación tributaria no se hubiere satisfecho en el tiempo que establece la ley (1.5 veces la tasa referencial activa); los intereses a favor del sujeto activo se causan de derecho puro y sin necesidad de requisito previo, siendo automática en su aplicación.

Se menciona que mientras el interés moratorio compensa el retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el recargo está diseñado para compensar el trabajo extra que realiza la Administración Tributaria por el proceso de determinación, pero que supera considerablemente su cuantía.

No obstante los argumentos que expone la Administración Tributaria sobre la justificación del recargo, resulta notoria la falta del suficiente desarrollo legal de la figura que la ha tornado más controvertida todavía, agravada aún más por la dimensión que plantea en el sentido de identificar, sin más, una responsabilidad puramente objetiva, en ese sentido vale citar las palabras de Prado, "...cualquier conducta del sujeto pasivo o de terceros podría ser apreciada o calificada como una forma de dificultar o contravenir las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria".<sup>83</sup>

Por otro lado, dentro de los argumentos que se exponen en contra del recargo, podrían señalarse:

---

<sup>83</sup> M. Prado, C. Licto, J. Valarezo, *Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador*, 53.

El recargo rebasa el promedio de los intereses legales fijados por el Banco Central, lo que lo torna como instrumento financiero que rompe el equilibrio que debe primar en la relación crédito y riqueza afectada, pues trastoca fuertemente las finanzas del contribuyente, tornando en muchos casos casi imposible el pago del tributo.

Se lo considera un instrumento que promueve a toda costa mayores recursos para el Estado y algunos llegan a sostener que su imposición no se justifica ni siquiera por la actuación extra de la administración señalándose que el ejercicio de la facultad determinadora es propia de ésta y que no debería atribuírsele al contribuyente todos o parte de los gastos que su emprendimiento ocasiona.

Otro punto a considerar y que ha sido recurrente en el análisis de este trabajo es la falta de desarrollo legal del recargo para identificar claramente los casos y condiciones, inclusive el monto en los que debería operar.

### **3.2 Pronunciamientos judiciales**

En este punto hacemos mención a algunas sentencias expedidas respecto al recargo tributario y particularmente en torno al principio de irretroactividad de la ley, pues no habido mayor análisis sobre la naturaleza jurídica de esta figura.

#### **Pronunciamiento del Tribunal Distrital de lo Fiscal**

En la causa de Impugnación interpuesta por el Gral. (SP) Ángel Córdova Carrera, Gerente General y Representante Legal de la TERMINAL AEROPORTUARIA DE GUAYAQUIL S.A., TAGSA por el contenido de la Resolución N° 109012008RREC011070, levantada por concepto de Impuesto a la



Renta del ejercicio económico de 2004 por el Director Regional Encargado del Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, los argumentos del SRI son, en síntesis, que:

“el recargo tiene un carácter disuasorio, resarcitorio o indemnizatorio que viene a compensar el costo adicional que significa para la administración haber iniciado un proceso de determinación. Se debe identificar entonces el recargo como una prestación tributaria de carácter accesorio y conocemos que ningún tributo se satisface como sanción, al contrario, al tener el carácter de accesorio y seguir con la suerte de su principal, es pertinente aplicar el recargo como accesorio al tributo determinado por la Administración Tributaria del Ecuador”.

El pronunciamiento del Tribunal Distrital de lo Fiscal, respecto a la irretroactividad de la ley, pero no hace mayor análisis sobre la naturaleza del recargo, en la parte pertinente sostiene:

“...Respecto de la aplicación del recargo del 20% sobre las diferencias de impuesto a pagar establecidas en el acto determinativo del año 2004, esta Sala deja expresa constancia que en materia tributaria, tanto la anterior Carta Política en su Art. 256 como la actual Carta Magna en su Art. 300, prohíben la aplicación de leyes con efecto retroactivo, de allí que esta institución nacida al amparo de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (R.O.3-S 242 de 29 de diciembre de 2007), no puede ser aplicada a situaciones jurídicas anteriores a su vigencia...”.

Otra vez, y en un juicio distinto, falla el Tribunal contra la vulneración del principio de irretroactividad, que recoge el artículo 300 de la Constitución, y en sentido contrario del criterio manejado por el Servicio de Rentas Internas sobre la aplicación del recargo en ejercicios impositivos anteriores al 2008, año en que empezó a regir la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

## **Pronunciamiento de la Corte Nacional de Justicia**

La posición de la Corte Nacional de Justicia quedó claramente expuesta en la Resolución de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial N° 471 de 16 de junio, a propósito del caso POLIGRÁFICA.

El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción preventiva disuasoria, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la Ley Tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008”.

Desagregando los puntos de este fallo, tal como lo señala Suing Nagua, podríamos destacar del recargo tributario lo siguiente:

Que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora en forma directa.

Que tiene una naturaleza sancionatoria, en tanto procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente.

Que no cabe aplicar a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma que lo incorpora al ordenamiento jurídico.

Que tampoco cabe que se aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.

En otra sentencia sobre la impugnación interpuesta por TAGSA, a través del Gral. (SP) Ángel Córdova Carrera, en calidad de Gerente General y representante legal de Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S.A. TAGSA en contra de la Administración Tributaria, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, con fecha 14 de septiembre del 2010, en la parte que corresponde a este análisis señala:

“En cuanto a la pertinencia o no del recargo del 20% de la obligación tributaria, esta Sala advierte lo siguiente: i. La Ley que lo incorpora al Código Tributario fue publicada en el Tercer Suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007; ii. El recargo tiene una naturaleza sancionatoria, que procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, por lo que no puede ser entendido como un “reconocimiento por la actuación de la Administración en la determinación de la obligación” como pretende la Administración Tributaria, pues ello es parte de su responsabilidad institucional; iii. La irretroactividad de la ley implica, de modo absoluto, que sus disposiciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En el caso en cuestión, el proceso de determinación se inicia con la Orden respectiva que se emite el 27 de junio de 2007, esto es, mucho antes de la vigencia de la ley que establece el recargo, razón por la que no cabe su aplicación retroactiva, por estar expresamente prohibido por la Constitución Política de 1998 y ratificado por la Constitución vigente (...)”

Como se aprecia, las sentencias de la Corte Nacional de Justicia expedidas en virtud del recurso de casación hacen referencia básicamente a la irretroactividad de la

norma en este caso la referida al recargo tributario y analizan muy brevemente la naturaleza del recargo calificándolo como de orden sancionatorio por la connotación preventivo-disuasoria que reviste y, desestimando el sentido compensatorio de la figura para resarcir costos de la administración por el ejercicio de la facultad determinadora en la tarea de emitir determinaciones por diferencias.

Sobre este punto, coincidimos que el recargo tiene rasgos sancionatorios; sin embargo, también asumimos (y aquí en sentido distinto a lo que reconoce la Corte Nacional) que el recargo tiene rasgos indemnizatorios por la actividad financiera del Estado, en este caso al verse expresado en una mayor acción de la administración para la determinación de diferencias, pues aquí vale diferenciar lo siguiente: estamos de acuerdo que por el ejercicio de facultad determinadora de la administración en tareas de verificación de las declaraciones impositivas del contribuyente no deba éste asumir ningún valor siempre que las declaraciones sean conforme a su realidad financiera, pues en ese caso la administración no emprenderá ningún proceso de determinación y sin embargo ha cumplido su labor verificadora, pero en cambio si la administración considera que procede determinación por diferencias, el contribuyente debe asumir los costos que ese accionar administrativo extra representa.

### **Pronunciamiento de la Corte Constitucional**

Respecto a la constitucionalidad del recargo del 20% establecido en el inciso final del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, el 28 de abril del 2010, se interpone una demanda de inconstitucionalidad contra el citado inciso, estableciendo los siguientes argumentos:

Que se declare la inconstitucionalidad del fondo respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario por ser contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución Política del Ecuador (...)

Entre otros puntos de su fundamentación, el actor sostiene la naturaleza tributaria del recargo, y cita a García Frías, “(...) los recargos son tributos que se superponen a otros ya existentes, de tal forma que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible”.

El 10 de abril del 2012, la Corte Constitucional sentencia:

“Dentro del marco constitucional se aprecia que la demanda de inconstitucionalidad en contra del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, no contraría los mandatos constitucionales. En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con ese precepto, ya que su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones prevista en la norma jurídica, esto es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora. En el presente caso, no se está analizando sobre un tributo, sea este un impuesto, tasa o contribuciones especiales de mejoras; se está tratando sobre la facultad de determinación. Que tiene la administración tributaria, sea esta el Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana, o los municipios. El recargo introducido en el artículo 90 del código tributario, tiene naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley, y de no ser el caso, indemnizar a la administración pública por el costo en el que incurre por llevar a cabo el proceso determinativo, por el cual se establece un mayor impuesto a pagar a favor del fisco; el recargo tiene lugar cuando existe un perjuicio o retraso en un pago, es decir, tiene relación directa con la obligación adeudada. La ley se presume que es conocida por todos, por tanto el contribuyente conoce los plazos para declarar sus obligaciones tributarias; y si no lo hace, aquello lo va a generar el pago de intereses y multas. Por lo tanto, no hace falta resolución previa para establecer que el infractor ha violado la ley; si el sujeto pasivo no está de acuerdo con la sanción impuesta o con la determinación con sanción puede ejercer los recursos administrativos y judiciales que consideren pertinentes. Sentencia negar la demanda de inconstitucionalidad formulada por el accionante (...)

Como se evidencia, la Corte Constitucional falla en contra de la inconstitucionalidad planteada por el demandante con los argumentos arriba descritos y a su vez difiere del criterio de la Corte Nacional de Justicia de identificar al recargo como una sanción propiamente dicha, sino más bien como un instrumento financiero que permite resarcir los costos incurridos por la Administración Tributaria por efectos del proceso de determinación por diferencias en relación con la declaración impositiva presentada por el contribuyente o por la falta de declaración y pago.

Sobre los planteamientos esgrimidos en la demanda de inconstitucionalidad invocada, consideramos que no debieron girar en torno a sostener una naturaleza tributaria del recargo. Lo que más bien debe traerse a la reflexión sobre su constitucionalidad, sería el porcentaje o monto del recargo con el que se agrava la obligación tributaria y aquí podría más bien advertirse un menoscabo del principio de equidad constante en el Art. 300 de la Constitución que a su vez está muy relacionado con el principio de capacidad económica y con el derecho de propiedad, pues se observa que el recargo, dado su monto, podría en muchos casos tornar impagable la obligación, lo que trae consigo un análisis sobre una eventual confiscatoriedad. En este sentido no ha habido ningún pronunciamiento de los órganos judiciales.

## CONCLUSIONES

El enunciado normativo sobre el recargo contenido en el Art. 90 del Código Orgánico Tributario es muy limitado y no explica su naturaleza, lo que conlleva a una serie de interpretaciones en su aplicación que atentan contra la certidumbre de las reglas que deben primar en la relación jurídico-tributaria.

El recargo tributario tiene elementos tanto sancionatorios como indemnizatorios. Los primeros se evidencian en su condición de medida preventivo-disuasoria para alertar al contribuyente del cumplimiento de sus deberes y obligaciones ante la administración tributaria y también con sentido punitivo reflejado como castigo por el incumplimiento de esos deberes y obligaciones. Los segundos se evidencian por constituir también expresión de la actividad financiera del Estado, ante la lesión patrimonial que sufre por la falta de pago o del pago en menor cantidad que la debida por el contribuyente, y que ha implicado un despliegue mayor de acciones por parte de la administración tributaria en los procesos de determinación por diferencias o por determinaciones a falta de declaración impositiva por parte de los contribuyentes.

La Administración Tributaria central (Servicio de Rentas Internas) sostiene que el recargo se justifica por la actuación extra de la administración para asegurar el cobro del tributo en la medida que corresponda a la realidad financiera del contribuyente.

Los pronunciamientos jurisdiccionales en materia contenciosa tributaria ratifican la no irretroactividad de la norma y en este caso respecto al recargo; sostienen

también que el recargo tiene una naturaleza sancionadora y que no cabe su justificación como medida compensatoria a la actividad administrativa emprendida por el ejercicio de la facultad determinadora de tributos, porque es una función propia de la Administración Tributaria. En este punto discrepamos con el pronunciamiento judicial, tal como lo detallamos en el desarrollo de la tesis, pues si se constata un accionar mayor de la Administración Tributaria por el hecho de incurrir en procesos de determinación por diferencias o de determinación por falta de declaración y pago del tributo, el recargo se justifica. El ejercicio de la facultad determinadora, tal como indica la ley, se proyecta también a tareas de verificación, complementación y enmienda de las declaraciones. Si el contribuyente declara como corresponde mal podría aplicarse un recargo por el hecho de ejercer la administración su facultad determinadora, pero si no lo ha hecho como corresponde, el recargo se encuentra justificado.

El recargo es un valor adicional, es decir, no es independiente, necesita el tributo que lo genera, y se extingue con él, no lo sobrevive al momento del pago.

Doctrinalmente, el recargo es una obligación accesorio, pero en la práctica se ve que no es independiente al tributo que lo origina, formando parte de la deuda tributaria total.

El recargo afecta las finanzas del contribuyente, al imponerse el castigo en un porcentaje fijo que va en relación al monto determinado.

La capacidad contributiva no es considerada como principio ni en la Constitución de la República ni en las normas legales tributarias del país. La



aplicación del recargo tampoco guarda ninguna relación con este principio, en virtud que este 20% resulta en una fuerte presión fiscal para el contribuyente sin tener en cuenta la capacidad económica en casos concretos.

El recargo en la actualidad es también aplicado por la administración municipal, pero en forma adicional al pago de intereses de mora, y no como resultado de un proceso de determinación o actuación de la administración, lo que resulta un trabajo extra que justifique el cobro de ese tipo de recargo.

En las legislaciones bolivianas, colombiana y peruana las contravenciones tributarias por falta de declaración y pago, pago extemporáneo o pago en menor cantidad son perseguidas formalmente a través de sanciones establecidas en los respectivos marcos legales.

Se evidencia que la aplicación del recargo en la legislación tributaria ecuatoriana trasgrede principios establecidos en la Declaración Universal de Derechos Humanos, pues al realizar un sucinto análisis se devela la transgresión de derechos fundamentales como la igualdad entre el poder tributario y los contribuyentes, por el solo hecho de cumplir fines recaudatorios para el Estado, dejando al libre albedrío de las administraciones su aplicación que en algunos caso no se justifica.

Finalmente, Considero que el porcentaje aplicado puede generar inconvenientes para el cumplimiento de la obligación tributaria, no es novedad que para muchos el recargo revela exclusivamente un afán recaudatorio del Estado, pero del análisis efectuado hemos advertido que su naturaleza abarca elementos preventivo-disuasorios, punitivos y también compensatorios por un accionar extra de la administración.

## **RECOMENDACIONES**

Promover desde la academia otras investigaciones en los campos de la economía, contabilidad, sociología y del propio derecho sobre temas de tributación y en particular del recargo, de forma que se logre una visión holística e integral del tema que se plantea.

Propiciar desde las instancias de gobierno pertinentes la reforma del Art. 90 del Código Orgánico Tributario en el sentido de profundizar y explicitar debidamente la figura del recargo en cuanto a su naturaleza y alcance y en este punto definir categóricamente en los sistemas de determinación que resulta aplicable. En esta reforma es indispensable también revisar el monto del recargo.

Esta figura jurídica fue creada sin determinar su naturaleza, alcance y fin, debiendo, de ser el caso, evaluarse su permanencia como facultad exclusiva de la Administración Tributaria Central en las siguientes reformas que se haga a la legislación tributaria en el país. En caso de mantenerse, el legislador debe definir claramente la naturaleza jurídica, el alcance y el fin del recargo.

La administración municipal no debe cobrar el recargo, pues en la actualidad se aplican tanto éste como la multa en forma adicional al tributo principal que no es oportunamente cancelado (como por ejemplo, el impuesto a los predios urbanos).

Demandar de la Administración Tributaria el emprendimiento en campañas mucho más notorias y eficaces sobre difusión a la ciudadanía de los deberes y obligaciones fiscales, y a su vez fortalecer instancias de asesoría permanente al contribuyente sobre la forma y condiciones en las que debe cumplir esas obligaciones,

para evitar a grado máximo la imposición de multas, intereses moratorios y de recargos y así ir construyendo una verdadera cultura tributaria.

## Bibliografía

Albi Ibáñez, Emilio; García Ariznavarreta, José Luis *Sistema fiscal español*, Córcega – Barcelona, *Imposición directa*, 11ª edición, editorial Ariel, S.A., 2004.

Álvarez Echague, Juan Manuel, *Las Sanciones Tributarias Frente A Sus Límites Constitucionales*, Buenos Aires, Ad-hoc, 2004.

Alanis Piazza, Vanesa, *Tributación y Derechos Humanos*, Buenos Aires, en Derecho Público, Editores, Rubinzal- Culzoni, 2008.

Ballarín Espuña, *Los Ingresos Tributarios*, Madrid, 1995.

Ballarín Espuña, *Notas sobre el ámbito objetivo de aplicación del artículo 61.3 de la Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997.

Bravo González, Juan de Dios, *Poder Tributario y autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia*, Bogotá, Universidad de los Andes, 2008.

Blacio Aguirre Roberto, *Principio y obligación tributaria*, Ecuador, UTPL, 2010.

Cabanellas de la Torre, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires- Argentina, Edit. Heliasta, 2003.

Clavijo Hernández, Francisco; Ferreiro Lapatza, José Juan; Pérez Royo, Francisco; Queralt, Juan Martín, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1996.

Cortez Domínguez, M/Martín Delgado, L.M *Ordenamiento Tributario Español*, Madrid, Editorial Civitas., 1999.

Cruz Amoros, Miguel, *Hacia una Ley General Tributaria*, Cuadernos de formación, tema central, Escuela de Hacienda Pública, inspección de tributos, Madrid, Editorial Tecnos, 1995.

Cahn Paúl, speyer Wells y Juan Carlos pozo Romero, Derecho Sancionatorio Tributario, Bogotá, 2da edición 1999.

Declaración Universal de los Derechos Humanos, en Anexos de la Constitución de la República.

Diccionario Enciclopédico Larousse, Bogotá, Colombia, edic. 2009.

*Diccionario Hispanoamericano de Derecho Tomo II*, entrada Recargo tributario, Bogotá, Grupo Latino Editores, 2008.

Egas Reyes, Pablo, *Derechos Humanos y tributación*, en César Montaña Galarza (Editor), Temas especiales de Derecho Económico, Memorias de la Segunda Conferencia de Derecho Económico, enero 2000, Quito, Ecuador, 2003.

Fernández, Martín; Sánchez, Galán y Rodríguez Márquez, *Los recargos por declaración extemporánea en la ley general tributaria*, Madrid, RCT, n.162, 1996.

Fonrouge, Giuliani, *Derecho financiero*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1973.

Fonrouge, Giuliani, *Derecho Financiero, Volumen 1, Actividad Financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1997, 6ª ed.

García Bueno, Marco, *El Principio de Capacidad a la luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, TFJFA, Salamanca, 2000.

García de Enterría, Eduardo, *El problema jurídico de las sanciones administrativas*, en Revista española de Derecho Administrativo, Madrid, N.10, 1976.

García de Enterría, Eduardo; Fernández, Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Octava Edición, Civitas, 1998.

García De Enterría, Eduardo; Fernández, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Thomson Civitas, 2005.

Garcés Moreano Rodrigo, La caducidad en el sistema tributario Ecuatoriano, Quito, ediciones Universidad Católica, 1980.

García Frías, María de los Ángeles, *La financiación territorial mediante recargos*, España, Universidad de Salamanca, 1994.

Ibarra Rodríguez, Alejandro, *El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo*, Temas Actuales de Derecho Tributario, director E. González García, Barcelona, J.M. Bosh, 2005.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, 3ra. ed, Editorial Abeledo Perrot, 1999.

Jiménez Lozano, Álvaro, *Estatuto Tributario 2011*, Bogotá- Colombia, Editorial Kimpres Ltda, 2011.

M.A Martinez Lago (coord.) *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, valladolit, lex Nova, 1991.

Martínez Lafuente, Antonio, *La condonancia de las sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y timbre, 1980.

Martínez Lago, Ángel Miguel y García de la Mora, Leonardo, *Lecciones de Derecho Financiero y tributario*, Madrid, 3. Edición, IUSTEL, 2006.

Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Quito, Serie Magíster No. 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Abya Yala, Corporación Editora Nacional, 2010.

Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos, “La Caducidad en los Actos de Determinación de la Obligación Tributaria de la Administración y su Tratamiento en la Legislación

Ecuatoriana”, Quito, Revista de Derecho Foro No. 11 del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar - Sede Ecuador, Corporación Editora Nacional.

Montero Traibel, Pedro, *Sistemas tributarios*, Lima, Fondo Editorial, 2007.

Ossorio, Manuel, *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Buenos Aires Argentina, Heliasta, 2007.

Patiño Ledesma, Rodrigo, *Aspectos Constitucionales De La Tributación*, Quito-Ecuador, en Jornadas por los 50 años del sistema especializado de justicia tributaria en el Ecuador, José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro editores, 1 edición, 2011.

Prado, Mario A.; Licto Garzón, Carlos; Isaac Valarezo, Jorge, *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*, Quito, Processum Ediciones, 2008.

Sánchez Vergara, Pablo Esteban, *El recargo del 20% sobre la determinación que realiza la administración*, Código D 008983, Universidad Andina Simón Bolívar, 2010.

Sommers, Harold M., *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*, México Ed. Porrúa – 1996.

Spisso, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.

Suig Nagua, José, *La naturaleza jurídica del Recargo*, en: Corte Nacional de Justicia, *Jurisprudencia nacional. Ciencia y Derecho*, Quito-Ecuador, Editado por la Corte Nacional de Justicia, 2011.

Tarsitano, Alberto, *El principio Constitucional de Capacidad Contributiva*, Estudios de Derecho Tributario, Buenos Aires, 6ta edición, Editorial Depalma, 2005.

Valdez Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.

Valencia Vega, Alipio, *Manual de Derecho Constitucional*, La Paz, Bolivia, Edit. Juventud, 2001.

Verdejo Retamales, Mauricio; Ceballos Molina, Leonel: *Administración Financiera del Estado*, Valparaíso, Chile, Universidad de la Playa Ancha, 2008.

Villegas, Héctor *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Tomo I, 3ª ed., Ediciones Depalma, 1984.

Zornosa Pérez, Juan José, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, Editorial Civitas , 1992

## **FUENTES LEGALES**

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 del 20 de octubre del 2008.

Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, R.O 536 de 18 de marzo de 2002.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007.

Codificación del Código Tributario. Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005.

Codificación del Código Civil, Registro Oficial No. 46 del 24 de junio del 2005.

Constitución de la República de Bolivia.

Código Tributario Boliviano

Constitución de la Republica de Perú

Código Tributario de Perú



## FUENTES ELECTRONICAS

Universidad Nacional Autónoma de México, *Transparencia Fiscal*, disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2861/9.pdf>.

Clavijo Hernández, Francisco: *Las obligaciones tributarias accesorias*, Revista Hacienda Canaria, edición digital, disponible en: [http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC\\_10\\_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%](http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC_10_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%).

Díaz Saavedra, Stefany, *Principios constitucionales tributarios en el derecho comparado*, Recurso electrónico disponible en: [http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121\\_a\\_166\\_principios\\_const.pdf](http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-5/121_a_166_principios_const.pdf).

Montaño Galarza, Cesar, *Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador*, Relatoría general en: [http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com\\_docman&Itemid=115](http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com_docman&Itemid=115); Relatoría General del Tema III, de las XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, IEDT.

<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/recargo-tributario/recargo-tributario.htm>

<http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion>